



**Rosa Maria de  
Oliveira Valente**

## **O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E O IMPACTO FISCAL NA TRIBUTAÇÃO DIRECTA**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em **Contabilidade Ramo Fiscalidade**, realizada sob a orientação científica do Dr. Avelino Azevedo Antão, Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

## **O JÚRI**

### **PRESIDENTE**

**Graça Maria do Carmo Azevedo**

equiparada a Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

### **ORIENTADOR**

**Avelino Azevedo Antão**

Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

### **CO-ORIENTADOR**

**Carlos Alberto Valente dos Anjos**

equiparado a Assistente 2º Triénio do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

### **ARGUENTE**

**Paulo Alexandre Pimenta Alves**

Professor Auxiliar da Universidade Católica Portuguesa.

## **agradecimentos**

Fica o meu agradecimento

Ao Professor Orientador deste trabalho, Dr. Avelino Azevedo Antão, pela disponibilidade do seu tempo e partilha de conhecimentos durante a sua elaboração.

Também para o Jorge, Patrícia e Joana, pelo incentivo e ajuda ao longo dos últimos dois anos.

## palavras-chave

Comparabilidade, Harmonização, IFRS, Impacto Fiscal.

## resumo

É hoje inquestionável a importância da qualidade, transparência e comparabilidade das informações financeiras para a promoção de mercados de capitais mais eficientes. São também inegáveis as vantagens decorrentes de uma maior harmonização das regras contabilísticas, seja para os investidores, seja para as empresas.

Em especial as empresas com vocação internacional, viam-se frequentemente obrigadas a elaborar dois conjuntos de contas, um de acordo com a legislação contabilística nacional, baseada nas Directivas Contabilísticas emanadas da União Europeia e outro, adaptado às exigências dos mercados de capitais internacionais.

Foi neste contexto que a União Europeia acolheu em 2002 as IFRS, Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, possibilitando a sua adopção pelos Estados Membros.

As normas internacionais de contabilidade, nas quais se baseia o novo Sistema de Normalização Contabilística português (SNC), para além de alterações terminológicas, introduzem uma estrutura conceptual inovadora que corresponde, no caso português, a uma nova forma de encarar a contabilidade, pelo que se torna necessário que este Sistema, para ser geralmente aceite, seja devidamente preparado, explicado e compreendido.

Por outro lado, o impacto fiscal na tributação directa (IRC) decorrente da aplicação do SNC na contabilidade das empresas, é de difícil estimativa, sendo certa a existência de ajustamentos fiscais acrescidos.

**keywords**

Comparability, Harmonization, IFRS, Fiscal Impact.

**abstract**

It's unquestionable the importance of quality, transparency and comparability of financial information for the promotion of capital markets more efficient. They are also the undeniable advantages of greater harmonization of accounting rules, is for investors, whether for business.

In particular companies with an international vocation, often saw itself obliged to prepare two sets of accounts, according to an accounting national legislation, based on accounting directives issued by the European Union and other, adapted to the demands of international capital markets.

It was against this background that the European Union hosted in 2002 the IFRS, International Accounting Standards issued by the IASB, allowing its adoption by the Member States.

The international accounting standards, which is based on the new System of Accounting Standards Portuguese (SNC), in addition to changes in terminology, make a conceptual framework that is innovative in the Portuguese case, a new way of looking at accounting, so it is necessary that this system, to be generally accepted, is properly prepared, explained and understood.

By other side, the fiscal impact on direct taxation (IRC) arising from the implementation of SNC in the accounts of companies, is difficult to estimate, and the existence of certain tax adjustments will be increased.

## ÍNDICE

### 1 - INTRODUÇÃO

#### Motivações

1.1 - Actualidade do Tema .....	8
1.2 - Necessidade de Mudança .....	9
1.3 - Interesse Profissional .....	12

### 2 – UM NOVO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL

2.1 – As Normas Internacionais de Contabilidade	
2.1.1 - Como Instrumento de Harmonização Global .....	14
2.1.2 - No Ordenamento Contabilístico Nacional .....	16
2.2 – Razões e Génese da Criação do SNC.....	18
2.3 – Estrutura Geral do Novo Sistema de Normalização Contabilística	
2.3.1 - Caracterização do SNC .....	19
2.3.2 - Instrumentos Legais do SNC .....	20
2.3.3 - Instrumentos Contabilísticos do SNC .....	22
2.3.3.1 - Apresentação .....	22
2.3.3.2 - Bases para a apresentação das Demonstrações Financeiras .....	23
2.3.3.3 - Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF) .....	24
2.3.3.4 - Código de Contas (CC) .....	25
2.3.3.5 - Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) .....	27
2.3.3.6 - Normas de Contabilidade e Relato Financeiro - Pequenas Entidades (NCRF-PE) .....	28
2.3.3.7 - Normas Interpretativas .....	28
2.3.3.8 – Estrutura Conceptual .....	29
2.3.3.9 – Parâmetros de Comparação EC/POC vs EC/SNC .....	31

### 3 - O IMPACTO FISCAL DECORRENTE DA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

3.1 - Situação Actual .....	34
3.2 – Entendimentos da Administração Fiscal – Relatório do 1º Grupo de Trabalho.....	36
3.3 - Questões de Terminologia POC «--» IASB.....	37
3.4 - Análise das Principais NCRF com Impacto Fiscal .....	37
3.4.1 - NCRF 7 – <u>Activos Fixos Tangíveis</u>	
3.4.1.1 - Regime Contabilístico .....	40
3.4.1.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	41
3.4.2 - NCRF 6 – <u>Activos Intangíveis</u>	
3.4.2.1 - Regime Contabilístico .....	42
3.4.2.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	43
3.4.3 - NCRF 12 – <u>Imparidade de Activos</u>	
3.4.3.1 - Regime Contabilístico .....	45
3.4.3.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	46

3.4.4 - NCRF 17 – <u>Activos Biológicos - Agricultura</u>	
3.4.4.1 - Regime Contabilístico .....	47
3.4.4.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	47
3.4.5 - NCRF 18 – <u>Inventários</u>	
3.4.5.1 - Regime Contabilístico .....	48
3.4.5.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	49
3.4.6 - NCRF 19 – <u>Contratos de Construção</u>	
3.4.6.1 - Regime Contabilístico .....	50
3.4.6.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	51
3.4.7 - NCRF 20 – <u>Rédito</u>	
3.4.7.1 - Regime Contabilístico .....	52
3.4.7.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	54
3.4.8 - NCRF 21 – <u>Provisões, Activos e Passivos Contingentes</u>	
3.4.8.1 - Regime Contabilístico .....	55
3.4.8.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	56
3.4.9 - NCRF 22 – <u>Contabilização dos Subsídios do Governo</u>	
3.4.9.1 - Regime Contabilístico .....	57
3.4.9.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	58
3.4.10 - NCRF 27 – <u>Instrumentos Financeiros</u>	
3.4.10.1 - Regime Contabilístico .....	59
3.4.10.2 - Entendimento da Administração Fiscal .....	61
3.4.11 - <u>Goodwill</u> - NCRF 6, 12, 13, 14 e 15	
3.4.11.1 - Regime Contabilístico .....	62
3.5 – Impacto da Aplicação das NIC's nas Sociedades Cotadas na Euronext Lisbon ..	64
<b>4 - CONCLUSÃO .....</b>	<b>67</b>
<b>5 - BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>72</b>

## **1 - INTRODUÇÃO**

### **Motivações**

#### **1.1 - Actualidade do Tema**

A escolha do tema para este trabalho prende-se com a sua actualidade, face às profundas alterações a introduzir na contabilidade em Portugal com a implementação do novo Sistema de Normalização Contabilística.

Em Portugal vigora o modelo de dependência parcial<sup>1</sup> do Direito Fiscal face à Contabilidade, como se verifica pelo disposto no artº 17º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código do IRC), que determina : *“o lucro tributável das pessoas colectivas é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código”*.

Quer isto dizer que o resultado contabilístico é o ponto de partida para a determinação do lucro fiscal e embora a contabilidade e a fiscalidade das sociedades tenham o mesmo fim, a mensuração da realidade económica, os objectivos são diferentes.

A contabilidade deverá ter como objectivo proporcionar informação útil para o apoio na tomada de decisões de gestão; por outro lado, a fiscalidade está virada para a arrecadação de receitas para o Estado. No entanto, tais objectivos, por vezes antagónicos, são obtidos partindo do mesmo ponto, ou seja o resultado fiscal obtém-se com base nos dados contabilísticos.

Actualmente as principais áreas de divergência entre o resultado contabilístico e o fiscal, são, como é sabido: - o regime fiscal das amortizações e provisões; - a periodização do lucro tributável e suas implicações; - os custos fiscalmente dedutíveis e os benefícios fiscais.

Assim, face ao modelo existente em Portugal, as alterações a introduzir na contabilidade terão reflexos na fiscalidade que importa aferir, embora nesta fase a objectividade dos dados existentes seja relativa, quanto ao seu impacto futuro.

---

<sup>1</sup> São três os modelos de apuramento do lucro tributável, face à relação entre a contabilidade e o direito fiscal: - modelo de dependência total; - modelo de dependência parcial; - modelo de autonomia total;



## **1.2 – Necessidade de Mudança**

A temática da necessidade de mudança do normativo contabilístico em Portugal, tem sido referida a vários níveis ao longo dos últimos anos.

Na apresentação para audição pública do novo Sistema de Normalização Contabilística, em 16 de Abril de 2008, o ministro de Estado e das Finanças sintetizou de forma clara todas as razões para a mudança, ao afirmar<sup>2</sup>:

- “Os movimentos de globalização das economias, quer no que respeita à liberalização do comércio mundial e dos fluxos de capitais, quer no que respeita à internacionalização das actividades empresariais, criam grandes desafios, entre eles a melhoria dos meios de comunicação e a rápida troca de informação financeira com um cada vez mais diversificado universo de agentes económicos”.

- “Acompanhando esta evolução, foi com naturalidade que, ao longo destes últimos anos, foi surgindo a necessidade de normas contabilísticas de âmbito internacional”; face ao elevado número de regras e exigências internas dos vários países, com sociedades cotadas na bolsa do seu próprio país, mas também cotadas nas bolsas internacionais e, como tal, sujeitas a variadas exigências de relato financeiro.

- “Ao nível da União Europeia, esta necessidade de normalização / harmonização, fez-se sentir desde a criação do mercado único europeu. De facto, já nessa altura começava a ser necessário assegurar um elevado nível de transparência e de comparabilidade em matéria de apresentação das informações financeiras por parte das sociedades da União Europeia”.

- “O Conselho Europeu de Lisboa, em Março de 2000, deu um impulso político decisivo para a harmonização dos serviços financeiros e para o reforço da comparabilidade das demonstrações financeiras das sociedades emitentes de títulos transaccionados em mercados financeiros. A contribuição para um melhor funcionamento do mercado interno passaria pela aplicação, para as sociedades cujos títulos são negociados publicamente, de um único conjunto de normas internacionais de contabilidade, para efeitos da elaboração de demonstrações financeiras consolidadas”.

- “Foi em 19 de Julho de 2002, através do Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, que a União Europeia adoptou as normas internacionais de contabilidade, procurando contribuir para o bom funcionamento dos mercados de capitais, reforçando a liberdade de circulação dos capitais no quadro do mercado interno e facilitando a

---

<sup>2</sup> Documento de apresentação do SNC de 16 de Abril de 2008, constante do site da CNC.

concorrência das empresas da União num plano de igualdade nos mercados de capitais mundiais”.

- “O caso de Portugal, pequena economia aberta, não poderia ser diferente. Face às profundas alterações verificadas nos últimos 30 anos, há a consciência de que os princípios contabilísticos geralmente aceites, consubstanciados no Plano Oficial de Contabilidade (POC), cuja legislação base de 1977, revista e publicada em 1989, através do Decreto-Lei nº 410/89 de 21 de Novembro, já não respondem adequadamente às exigências actuais”

Impunha-se, portanto, que a normalização contabilística nacional se aproximasse dos novos padrões e garantisse sintonia com as Directivas e Regulamentos contabilísticos da União Europeia. Impunha-se, igualmente, revogar o Plano Oficial de Contabilidade e substituí-lo por um novo normativo alinhado com a modernização contabilística ocorrida na União Europeia. Foi esse o trabalho efectuado ao longo dos últimos anos pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC)<sup>3</sup> e que culminou com a apresentação do novo Sistema de Normalização Contabilística”.

Em 2003, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), publicou um documento intitulado “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística”, em que advoga a adopção de um “modelo de normalização contabilística em conexão com a legislação contabilística da União Europeia e com as IFRS - International Financial Reporting Standards, emitidas pelo International Accounting Standards Board, compreendendo dois níveis dirigidos a grupos diferentes de entidades económicas, mas subordinados a uma única estrutura conceptual”.

Em 30 de Julho de 2004, foi aprovada pelo Conselho Geral da CNC e apresentada ao Governo uma proposta de alterações ao POC, com a finalidade de transposição da Directiva 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho (Directiva da Modernização), a qual deu origem ao DL 35/2005, de 17 de Fevereiro, que instituiu a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade a partir de 1 de Janeiro de 2005 às empresas cujos valores mobiliários

---

<sup>3</sup> A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) foi criada pelo DL 47/77, que aprovou o POC, e reestruturada pelo DL 367/99, que lhe conferiu o modelo actual. É um organismo tecnicamente independente onde estão representadas, entidades públicas e privadas interessadas no domínio da contabilidade. Tem como função emitir normas contabilísticas e estabelecer procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza. Através do DL 160/2009 de 13 de Julho, foram feitos ajustamentos da estrutura e das competências da CNC face à adopção do novo Sistema de Normalização Contabilística.

estivessem admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da União Europeia (cerca de 90 em Portugal e 8.000 na UE)<sup>4</sup>.

Mais tarde, em Julho de 2007, a CNC emite novo documento contendo um projecto de novo modelo contabilístico, designado de “Sistema de Normalização Contabilística (SNC)”, que foi entregue ao Governo para apreciação e visa substituir o POC e legislação complementar (directrizes contabilísticas, interpretações técnicas e diplomas legais).

O Relatório do Orçamento do Estado para 2008 (Lei 67-A/2007, de 31 de Dezembro), páginas 57 e 58, faz menção ao referido projecto: “a transição para o SNC constituirá um processo complexo e exigente, que implicará um esforço de adaptação das empresas e profissionais, pelas alterações profundas que impõe na organização interna e nos procedimentos, devendo, por isso, ser preparada com a necessária antecedência. Deste modo, em ordem a proporcionar a oportunidade de uma ampla divulgação e participação de todos os interessados, o Governo vai colocar o projecto de SNC em consulta pública, de forma a recolher sugestões e outros contributos para o respectivo aperfeiçoamento”<sup>5</sup>.

Finalmente, em 16 de Abril de 2008, em sessão promovida pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, decorreu em Lisboa uma sessão de “Apresentação para Audição Pública do Novo Sistema de Normalização Contabilística”, sendo indicado o prazo de 60 dias a partir daquela data para audição pública e entrega de contributos com vista ao seu melhoramento; este prazo foi entretanto alargado até 31 de Julho de 2008, por despacho de 06 de Junho de 2008 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, “prorrogação necessária visto se estar perante a importação de conceitos, definições, valores e comportamentos, que não fazem parte, em grande medida, do nosso léxico contabilístico, pelo que se justifica uma análise detalhada e profunda quanto às questões a analisar”.

Segundo a comunicação do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais transmitida naquela sessão, a data de entrada em vigor do novo SNC seria em 01 de Janeiro de 2010.

---

<sup>4</sup> GUIMARÃES, Joaquim Cunha, *A Estrutura Conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC*, (Outº/2007), revista nº 91 da CTOC.

<sup>5</sup> No Orçamento de Estado para 2009, publicado pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, no seu artigo 74º, está prevista a autorização legislativa no âmbito do IRC, possibilitando a alteração do Código do IRC e legislação complementar, de forma a adaptar as respectivas regras às Normas Internacionais de Contabilidade e aos normativos contabilísticos nacionais que visam adoptar essas normas. Esta autorização legislativa já constava no artº 52º da Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2007.

Entretanto, através do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, publicado no Diário da República, 1ª Série, nº 133 daquela data, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística, designado por SNC, cuja entrada em vigor é no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010. O referido Decreto-Lei, no seu artº 15º, entre outros diplomas, revoga o Decreto-Lei 410/89, de 21 de Novembro, suporte legal do actual POC.

### **1.3 - Interesse Profissional**

Estando a trabalhar na área da Inspecção Tributária da Direcção Geral dos Impostos, toda a problemática que se prende com as profundas alterações na forma de contabilizar, que advêm da estrutura conceptual do SNC, é de extrema importância para aferir da legitimidade dos movimentos a verificar, num futuro não muito distante, no trabalho habitualmente desenvolvido.

Por outro lado, é fundamental dominar as significativas alterações já introduzidas no Código do IRC através do Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de Julho, publicado no Diário da República, 1ª Série, nº 133 daquela data, cuja produção de efeitos se aplica aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010, de forma a verificar a legalidade dos ajustamentos fiscais efectuados, ou não, decorrentes da aplicação do novo sistema.



## **2 – UM NOVO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL**

### **2.1 – AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

#### **2.1.1 - Como Instrumento de Harmonização Global**

Fazendo um pouco de história do que é e como surgiu o organismo chamado *International Accountig Standards Board* (IASB) , temos de recuar a Junho de 1973, quando foi constituído o *IASC – International Accountig Standards Comimitee*, por acordo entre 16 organismos profissionais de contabilidade da Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Holanda, Japão, México, Reino Unido e Irlanda, com o objectivo de criar normas na área da contabilidade, comuns aos vários países.

Em Abril de 2001, aquele organismo passou a denominar-se *International Accountig Standards Board*. Neste momento estão representados mais de 150 organismos de mais de 100 países e as normas emanadas até àquela data, Abril de 2001, que se denominavam Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), tradução de *International Accounting Standards – IAS*, passaram a denominar-se Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF), tradução de *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

As IFRS emitidas pelo IASB (*organismo internacional com sede em Londres e que congrega actualmente associações de mais de 100 países*), são neste momento o instrumento contabilístico que garante a comparabilidade e fiabilidade das Demonstrações Financeiras (DF) das entidades que, com os processos de internacionalização e globalização, têm as suas acções cotadas em Bolsas estratégicas mundiais.

As Normas de Contabilidade, são regras que devem ser seguidas na preparação das Demonstrações Financeiras:

- Baseiam-se em “princípios de contabilidade geralmente aceites”, que especificam o tipo de informação que as demonstrações financeiras devem conter e de que forma essa informação deve ser preparada;
- Definem quais as práticas de contabilidade financeira que são aceitáveis e as que não são.

Harmonização local / harmonização global: Com cerca de 50 países a criar as suas próprias normas locais de contabilidade financeira, não é possível existir comparabilidade, pelo que se mostram inadequadas as Demonstrações Financeiras preparadas localmente, face à globalização dos mercados.

Harmonização das diferenças: Harmonizar é reduzir as diferenças relevantes; neste momento, existem organismos harmonizadores mundiais e regionais, a saber: <sup>6</sup>

- EUA: SEC; FASB e AICPA;
- Organizações Internacionais: IASB, IFAC, ONU e OCDE;
- Organizações Regionais: - UE, ASEAN, FEE

Como se depreende, não é tarefa fácil, mas é inevitável o desenvolvimento de acções de harmonização a nível mundial e algumas estão actualmente em curso. Por exemplo, os EUA, não aplicam as IFRS nas suas demonstrações financeiras, mas estão a aproximar-se, e algumas grandes empresas americanas estão já a elaborar as suas DF's de acordo com os princípios contabilísticos aceites nos EUA (US-GAAP), mas indicando que os mesmos são consistentes com as normas do IASB, isto porque essas empresas estão cotadas em várias bolsas estratégicas mundiais. Portanto, o processo de globalização está a "obrigar" a harmonização a seguir o seu curso a nível mundial.

A nível da União Europeia, verifica-se alguma incapacidade política dos Estados membros se entenderem relativamente a um modelo contabilístico, o que conduziu à adopção das Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, embora essa adopção não seja automática, devendo as mesmas passar por um mecanismo de filtragem a cargo do CRC (Comité de Regulamentação Contabilística da União Europeia), que as analisa face aos critérios de aceitação referenciados no Regulamento nº 1606/2002. Por esse motivo podem resultar algumas diferenças entre o texto emitido pelo IASB e o aprovado pelos Regulamentos Comunitários. Daí que, ao mencionar as NCRF, se deva especificar se são as emitidas pelo IASB ou as aprovadas ao abrigo do Regulamento nº 1606/2002 e sancionadas pela União Europeia.

---

<sup>6</sup> Estados Unidos da América (EUA): Security Exchange Commission (SEC); Financial Accounting Standards Board (FASB); American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

Organizações Internacionais: International Financial Accounting Committee (IFAC); Organização das Nações Unidas (ONU); Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

Organizações Regionais: União Europeia (EU); Association of Southeast Asian Nations (ASEAN); Fédération des Experts Comptables Européens (FEE).

A adopção das IAS, por uma questão de celeridade, deixou de pertencer ao Parlamento e ao Conselho e passou a estar atribuída à Comissão, que por sua vez passou a ser assessorada por um novo organismo de natureza técnica – o European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), que irá efectuar a apreciação de natureza técnica das normas do IAS, no sentido de emitir opinião quanto à sua aceitabilidade no seio da União.

As Normas Internacionais de Contabilidade, apesar de apontadas pela Comissão de Normalização Contabilística, na sua apresentação do Projecto do SNC de 16 de Abril de 2008, com diversas vantagens :

- Demonstrações Financeiras com maior comparabilidade e homogeneidade, mais eficientes e com menos custos de preparação, também , segundo outros,<sup>7</sup> apresentam alguns contras:
- Soluções simplistas para problemas complexos; diferenças por antecedentes e tradições nacionais; afectação das soberanias nacionais; sobrecarga de normativos locais e internacionais; politização da contabilidade.

### **2.1.2 – No Ordenamento Contabilístico Nacional**

O normativo contabilístico nacional encontra-se identificado, nomeadamente, na Directriz Contabilística nº 18/97, posteriormente revista pelo despacho nº 20289/2005, que considera que os princípios contabilísticos geralmente aceites, se devem subordinar:

- Em 1º lugar ao POC e às Directrizes Contabilísticas e respectivas interpretações técnicas; e, supletivamente, pela ordem indicada, às:
- 1º - Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento nº 1602/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho; 2º - Normas Internacionais de Contabilidade e Normas Internacionais de Relato Financeiro, emitidas pelo IASB e respectivas interpretações SIC/IFRIC<sup>8</sup>.
- O DL 35/2005, de 17/2, transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho e define, na sequência do artº 5º do Regulamento nº 1602/2002, o âmbito de aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade.

No preâmbulo deste DL 35/2005, são referidos alguns aspectos importantes para o ordenamento contabilístico em Portugal, dos quais se destaca que “as contas das sociedades

---

<sup>7</sup> Conclusões do IV Encontro de Contabilidade na Escola Superior de Estudos Industriais e de Gestão - Instituto Politécnico do Porto (ESEIG-IPP), em que participaram, entre outros, Rogério Fernandes Ferreira e José Luís Saldanha Sanches, artigo da revista TOC nº 89, Agosto 2007.

<sup>8</sup> As Standing Interpretations Committee – SIC (emitidas inicialmente pelo IASC) e as International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC (emitidas pelo IASB), são interpretações às NIC/NCRF.



não abrangidas pelas Normas Internacionais de Contabilidade, continuarão a basear-se no direito nacional resultante da transposição das Directivas Comunitárias, como fonte primária dos requisitos contabilísticos a respeitar”.

Quanto aos efeitos fiscais decorrentes da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade, ainda no preâmbulo do referido DL 35/2005 e no seu artigo 14º, é referido que “tendo em vista acautelar eventuais impactos em termos de receita fiscal decorrentes da adopção das NIC, o diploma prevê, relativamente às contas individuais, a obrigatoriedade de manter a contabilidade organizada de acordo com as normas contabilísticas nacionais e demais disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade”.

- Nestas circunstâncias, em matéria de princípios contabilísticos geralmente aceites, passaram a existir em Portugal dois referenciais:

- a) O das Normas Internacionais de Contabilidade, definido no Regulamento 1606/2002, nos seus artigos 2º e 3º;
- b) O do normativo contabilístico nacional, aprovado no uso das competências dos órgãos normalizadores em Portugal.

Num 1º nível, O DL 35/2005 apenas obrigou à adopção do modelo IASB/UE para as contas consolidadas das entidades com valores admitidos à negociação em qualquer mercado regulamentado de um Estado membro, nomeadamente, entidades dos sectores financeiro e segurador.

Num segundo nível, facultativamente, quaisquer outras entidades, seja para as contas consolidadas, seja para as contas individuais, desde que as suas Demonstrações Financeiras sejam objecto de certificação legal de contas,<sup>9</sup> ou seja, para entidades dos sectores não financeiros e para entidades com menores exigências de relato.

---

<sup>9</sup> Todas as sociedades anónimas e as sociedades por quotas com conselho fiscal e as sem conselho fiscal que, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos três seguintes limites: Total do Balanço: 1.500.000€; Total das Vendas Líquidas e outros Proveitos: 3.000.000€; Nº médio de trabalhadores: 50, devem designar um Revisor Oficial de Contas.

## **2.2 – RAZÕES E GÉNESE DO NOVO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA**

O Novo SNC, foi concebido para ocorrer, não apenas a um impulso de modernização do ordenamento contabilístico português, mas sobretudo a uma necessidade de alinhamento de Portugal com as orientações europeias e mundiais, em matéria contabilística.

Efectivamente, são vários os *motivos*<sup>10</sup> que levaram à criação do Sistema de Normalização Contabilística a implementar em Portugal, que enumera, ente outros, os seguintes aspectos:

- Insuficiência do POC, face às cada vez maiores exigências de relato financeiro, com vista à tomada de decisões;
- Necessidade de revisão técnica quanto aos aspectos conceptuais, critérios, etc.;
- Acompanhar a dinâmica contabilística da União Europeia.
- Alinhamento com as directivas e regulamentos comunitários.

Quanto aos *objectivos* a atingir com o novo modelo, são apontados:

- Aproximação ao Modelo IASB adoptado na União Europeia;
- Atender a diferentes exigências de relato financeiro;
- Permitir intercomunicabilidade horizontal e vertical, isto é, facilitar às entidades, em função de alterações na sua dimensão ou enquadramento legal, a passagem entre as NCRF-PE<sup>11</sup>, as NCRF e as NIC puras;
- Flexibilizar actualizações.

As razões para a mudança prendem-se com simplificação e redução de custos:

- Elimina dupla contabilidade;
- Racionaliza procedimentos de consolidação;
- Flexibiliza intercomunicabilidade.

Com vista à competitividade e modernidade:

- Tendência de muitos Estados membros para adoptar as NIC (Espanha, por exemplo);
- Relato financeiro moderno e transnacional;
- Salto qualitativo do papel do contabilista;
- Modernização do ensino, com uma maior abertura à realidade mundial.

---

<sup>10</sup> Documento de 16 de Abril de 2008, apresentação do Projecto de Sistema de Normalização Contabilística, site da CNC

<sup>11</sup> (NCRF-PE): Normas de Contabilidade e Relato Financeiro para Pequenas Entidades

## **2.3 – ESTRUTURA GERAL DO NOVO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (SNC)**

### **2.3.1 – Caracterização do SNC**

Trata-se, essencialmente de:

- Corpo de normas coerente com as NIC/UE e 4ª e 7ª Directivas;
- Instrumento ao serviço de médias e grandes empresas e grupos nacionais, para produzir e divulgar demonstrações financeiras adequadas aos mercados onde operam e se financiam;
- Adaptação das NIC, nem todas as adaptadas pela UE, eliminando tratamentos pouco aplicáveis à realidade nacional e excessiva exigência informativa, sem distorcer a homogeneidade, a qualidade e a coerência globais;
- Norma específica para entidades de menor dimensão, mantendo filosofia de conceitos e requisitos técnicos de referência, mas mais acessível e de mais fácil aplicação;
- Compatibilidade e coerência entre normativos:
  - Empresas com valores cotados --» NIC/UE;
  - Restantes empresas dos sectores não financeiros --» NCRF
  - Empresas de menor dimensão --» NCRF-PE;
- Coerência horizontal entre normas;
- Intercomunicabilidade vertical, alterações na dimensão das entidades implicando diferentes exigências de relato.<sup>12</sup>

Resumindo, o SNC compatibiliza o normativo do IASB, simplificando-o, com as directivas comunitárias. Ou seja, o SNC incorpora as directivas comunitárias, que continuam a ser obrigatórias e os regulamentos comunitários, publicados em consequência do Regulamento nº 1606/2002, que adoptou as NIC.

Mais tarde, o Regulamento (CE) nº 1725/2003, de 21 de Setembro, confirmou a adopção das normas internacionais de contabilidade, vigentes em 14 de Setembro de 2002. O referido Regulamento nº 1725/2003, viria a ser alterado posteriormente, em 2004, 2005 e 2006, por 12 outros Regulamentos, conforme Jornal Oficial das Comunidades Europeias (JO), de 30.01.2006.

---

<sup>12</sup> ANTÃO, Avelino et al - *O Sistema de Normalização Contabilística*, (Novembro 2007) revista nº 92 da CTOC.

### 2.3.2 - Instrumentos Legais do SNC e Âmbito de Aplicação

- Elementos que constituem o SNC e formas de publicação:

Elementos	Forma de Publicação
Criação do SNC Âmbito de aplicação Bases para apresentação das demonstrações financeiras	Decreto-Lei
Modelos de demonstrações financeiras Código de contas e notas de enquadramento	Portaria
Estrutura conceptual NCRF NCRF-PE NI (normas Interpretativas)	Aviso

- O Decreto-Lei 158/2009 de 13 de Julho, publicado no Diário da República, 1ª Série, nº 133 daquela data, que criou o SNC, tem a seguinte estrutura:

Artº 1º	Cria o SNC (anexo ao DL)
Artº 2º	Definições relevantes
Artºs 3º e 9º	Entidades a que se aplica
Artºs 4º e 5º	Aplicação das NIC e Supervisão
Artºs 6º a 8º	Contas Consolidadas
Artº 9º	Norma para pequenas entidades (PE) - limites
Artºs 10º, 11º, 12º	Dispensa de aplicação, Dem. Fin., Inventário Permanente
13º a 16º	Referências POC, Ilícitos, Diplomas Revogados, Produção de Efeitos

- Âmbito de aplicação:

Tal como acontecia em relação ao POC, de acordo com o artº 3º do Decreto-Lei 158/2009, o SNC aplica-se a:

- Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- Empresas públicas;
- Cooperativas;
- Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- Outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao POC ou venham a estar sujeitas ao SNC.

- Dispensa de aplicação:

De acordo com o artº 10º do Decreto-Lei nº 158/2009, a dispensa aplica-se a pessoas que, exercendo a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 150.000,00€.

- Pequenas entidades:

De acordo com o artº 9º do Decreto-Lei nº 158/2009, estabelece-se a possibilidade de entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do Balanço: 500.000,00€;
- b) Total de Vendas Líquidas e Outros Rendimentos: 1.000.000,00€;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20;

adoptarem uma norma contabilística e de relato financeiro específica para pequenas entidades, em substituição do conjunto das normas contabilísticas e de relato financeiro constantes do SNC, a menos que, por razões legais ou estatutárias, tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas.

- Dispensa de elaboração de contas consolidadas:

Com base no artº 7º do Decreto-Lei nº 158/2009, tal dispensa verifica-se quando, na data do balanço, o conjunto de entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites a seguir indicados:

- a) Total do balanço: 7.500 milhares de euros;
- b) Vendas líquidas e outros rendimentos: 15.000 milhares de euros;
- c) Número de trabalhadores utilizados em média durante o exercício: 250.

### **2.3.3 - Instrumentos Contabilísticos do SNC**

O índice do SNC, contemplando os instrumentos contabilísticos, apresenta-se do modo seguinte:

#### **Quadro 1 – Índice do SNC**

- |  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>1. Apresentação</li><li>2. Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)<ol style="list-style-type: none"><li>2.1 Âmbito, finalidades e componentes</li><li>2.2 Continuidade</li><li>2.3 Regime de periodização económica</li><li>2.4 Consistência de apresentação</li><li>2.5 Materialidade e agregação</li><li>2.6 Compensação</li><li>2.7 Informação comparativa</li></ol></li><li>3. Modelos de demonstrações financeiras (MDF)</li><li>4. Código de contas (CC)</li><li>5. Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)</li><li>6. Normas contabilísticas e de relato financeiro pequenas entidades (NCRF)</li><li>7. Normas interpretativas (NI)</li><li>Anexo: Estrutura Conceptual</li></ol> |
|--|

#### **2.3.3.1 – Apresentação**

Genericamente, o novo modelo de normalização contabilística (SNC), à semelhança do POC não é de aplicação geral, conforme decorre dos artºs 3º e 4º do Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de Julho, que institui a obrigatoriedade para as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado, de aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas nos termos do artº 3º do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, para a elaboração das suas contas.

Quanto à competência das entidades de supervisão do sector financeiro (artº 5º do referido DL), cabe:

- a) Ao Banco de Portugal e ao Instituto de Seguros de Portugal, a definição do âmbito subjectivo de aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, bem como das normas contabilísticas aplicáveis às contas consolidadas, relativamente às entidades sujeitas à respectiva supervisão.
- b) À Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, a definição do âmbito subjectivo de aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, relativamente às entidades sujeitas à respectiva supervisão.

O novo modelo contabilístico, tem uma matriz inovadora, pois é assente mais em princípios do que em regras explícitas, e pretende-se que se apresente em sintonia com as Normas

Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e adoptadas na União Europeia (UE), e que seja coerente com a 4ª Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978 e com a 7ª Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na União Europeia.

#### 2.3.3.2 - Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras (BADF)

As Bases para apresentação das Demonstrações Financeiras, enunciam as regras sobre o que constitui e a que princípios essenciais deverão obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.

As BADF, fazendo parte integrante do anexo ao DL 158/2009 de 13 de Julho, estabelecem os requisitos gerais que permitem assegurar a comparabilidade, quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade, quer com as demonstrações financeiras de outras entidades.

Os princípios essenciais referidos nas BADF, a atender na preparação das demonstrações financeiras, são, como já indicado no índice do SNC:

- Continuidade
- Regime de periodização económica
- Consistência de apresentação
- Materialidade e agregação
- Compensação
- Informação comparativa

Relativamente aos três primeiros (continuidade, periodização e consistência), embora enunciados de forma distinta, já se encontram incorporados explicitamente no POC, no capítulo relativo aos princípios contabilísticos.

Quanto à materialidade e agregação, encontra-se explícito no POC a materialidade, se bem que enunciado de forma distinta, e implícito, como se infere no formato das demonstrações financeiras, a agregação.

A agregação, é explicitada nos seguintes termos nas BADF: “As DF resultam do processamento de grande número de transacções ou outros acontecimentos, que são agregados em classes, de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação, é a apresentação dos dados condensados e classificados, que formam linhas de *itens* na face do balanço, demonstração dos resultados, na demonstração de alterações do

capital próprio e nas demonstrações dos fluxos de caixa ou no anexo. Se uma linha de *item* não for individualmente material, ela é agregada a outros *itens*, seja na face dessas demonstrações, seja nas notas do anexo”.

Relativamente ao princípio da compensação, não aparece de forma expressa no POC, mas pela análise do formato das DF apresentadas no POC, verifica-se que, implicitamente, estava corporizado. Este princípio vem determinar, como regra geral, que “os activos e passivos e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados”.

Por último, a informação comparativa não aparece também de forma explícita no POC, mas também neste caso, pela análise das DF aí constantes, se verifica que já era exigida.<sup>13</sup>

No ponto 2.7 do anexo ao DL 158/2009, este princípio é enunciado como “a menos que uma NCRF o permita ou exija de outra forma, a informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior, para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente”.

#### 2.3.3.3 - Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF)

Os Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF), de acordo com o nº 3 do Anexo ao DL 158/2009, serão publicados por portaria do ministro das Finanças.

Os MDF previstos, são:

- Balanço;
- Demonstração dos Resultados (por naturezas e por funções);
- Demonstração das Alterações no Capital Próprio;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Anexo (divulgação das bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e divulgações exigidas pelas NCRF);

Estes modelos são de aplicação obrigatória, podendo ser também utilizados pelas entidades que estão obrigadas, ou tenham optado, pelo referencial IASB/UE.

Os MDF reduzidos, são para aplicação apenas pelas entidades com menores exigências de relato, que tenham optado por aplicar a NCRF-PE; de acordo com o nº 3.3 do anexo ao DL

---

<sup>13</sup> ANTÃO, Avelino et al. - *O Sistema de Normalização Contabilística*, (Novembro 2007) revista nº 92 da CTCOC.



158/2009, são igualmente publicados por portaria do ministro das finanças os referidos modelos que, em princípio, serão:

- Balanço reduzido;
- Demonstração dos Resultados por Natureza, reduzido;
- Anexo reduzido;

#### 2.3.3.4 - Código de Contas (CC)

o Código de Contas, de acordo com o nº 4 do Anexo ao DL 158/2009, será publicado por portaria do ministro das Finanças e comportará o quadro síntese das contas, o código de contas (lista codificada de contas) e notas de enquadramento às contas.

O CC deverá ser adoptado pelas entidades que optem pela NCRF-PE e poderá ser utilizado pelas entidades que sejam obrigadas, ou tenham optado pelo referencial IASB/UE.

No CC apresentado no preâmbulo ao projecto de Decreto-Lei que deu origem ao DL 158/2009, a Comissão de Normalização Contabilística procurou:

- “ Tomar como referência o código de contas constante do POC e proceder às necessárias alterações para o tornar mais compatível com o novo normativo contabilístico nacional e facilitar a elaboração das demonstrações financeiras.
- Dotá-lo de adequada flexibilidade. Foram deixadas contas em aberto, evidenciadas por reticências, que poderão ser utilizadas pelas entidades desde que respeitado o conteúdo da conta principal, de acordo com as suas necessidades.
- As diferenças para o custo histórico (depreciações e amortizações), deverão ser registadas em contas apropriadas, que permitam a comparação com as quantias pelas quais os activos a que respeitam foram inicialmente reconhecidos. Procedimento semelhante deverá ser observado no que respeita às imparidades.
- Os ajustamentos em inventários, serão directamente registados nas próprias contas (método directo).
- Para efeitos da elaboração do Balanço, a repartição dos saldos das contas entre activo/passivo corrente e activo/passivo não corrente, deverá ser feita tendo presentes os critérios definidos na NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.
- De acordo com o parágrafo 37 da NCRF 1, nenhum rendimento ou gasto é reconhecido como extraordinário, o que se apresenta como inovação relativamente ao actual referencial contabilístico português (POC).

- Os activos financeiros, nos termos da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros, encontram-se repartidos pelas classes 1, 2 e 4, consoante a natureza que revistam”.<sup>14</sup>

As contas estão agregadas em oito classes, tal como constam actualmente no POC:

**Quadro 2 - Síntese das Contas**

<b>1 – Meios Financeiros Líquidos</b> 11 - Caixa 12 - Depósitos à Ordem 13 - Outros Depósitos Bancários 14 - Instrumentos Financeiros	<b>2 – Contas a Receber e a Pagar</b> 21 - Clientes 22 - Fornecedores 23 - Pessoal 24 - Estado e Outros Entes Públicos 25 - Financiamentos Obtidos 26 - Accionistas / Sócios 27 - Outras Contas a Receber e a Pagar 28 - Diferimentos 29 – Provisões
<b>3 – Inventários e Activos Biológicos</b> 31 - Compras 32 - Mercadorias 33 - Matérias Primas, Subsidiárias e de Consumo 34 - Produtos Acabados e Intermédios 35 - Subprodutos, Desperdícios, Resíduos, Refugos 36 - Produtos e Trabalhos em Curso 37 - Activos Biológicos 38 - Reclassificação e Reg. Invent. e Act. Biol. 39 - Adiantamentos por conta de Compras	<b>4 – Investimentos</b> 41 - Investimentos Financeiros 42 - Propriedades de Investimento 43 - Activos Fixos Tangíveis 44 - Activos Intangíveis 45 - Investimentos em Curso 46 - Activos não Correntes detidos para Venda
<b>5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados</b> 51 - Capital 52 - Acções (Quotas) próprias 53 - Prestações Suplementares e Outros Inst. C. Próprio 54 - Prémios de Emissão 55 - Ajustamentos em Activos Financeiros 56 - Excedentes de Reval. de Activos Fixos Tang. e Int. 57 - Outras Variações no Capital Próprio 58 - Reservas 59 - Resultados Transitados	<b>6 – Gastos</b> 61 - Custo Merc. Vendidas Mat. Primas Consumidas 62 - Fornecimentos e Serviços Externos 63 - Gastos com Pessoal 64 - Gastos de Depreciação e de amortização 65 - Perdas por Imparidade 66 - Perdas por Redução de Justo Valor 67 - Provisões do período 68 - Outros Gastos e perdas 69 - Gastos e perdas de Financiamento
<b>7 – Rendimentos</b> 71 - Vendas 72 - Prestações de Serviços 73 - Variações nos Inventários da Produção 74 - Trabalhos para a própria entidade 75 - Subsídios à Exploração 76 - Reversões 77 - Ganhos por Aumentos de Justo Valor 78 - Outros Rendimentos e Ganhos 79 - Rendimentos e Ganhos de Financiamento	<b>8 – Resultados</b> 81 - Resultado Líquido do Período ..... 89 - Dividendos Antecipados

<sup>14</sup> ANTÃO, Avelino et al. - *O Sistema de Normalização Contabilística*, (Novembro 2007) revista nº 92 da CTOC

Como se verifica, apresentam-se novas contas a que estão subjacentes novos conceitos, que serão abordados e clarificados em pontos seguintes. É o caso de Gastos associados a Perdas por Imparidade, Ganhos por Reversões, Ganhos por Aumentos de Justo Valor ou Perdas por Redução de Justo Valor, entre outras.

### 2.3.3.5 - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

As NCRF, de acordo com o nº 5 do Anexo ao DL 158/2009 que aprovou o SNC, serão propostas pela CNC e publicadas através de avisos no “Diário da República” e entram em vigor na data indicada na NCRF. Como já foi referido, as NCRF foram elaboradas a partir das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia, atendendo simultaneamente à 4ª e 7ª Directivas, procurando adequá-las às entidades a quem se destina o SNC.

“No processo de adaptação das NIC que foram adoptadas, houve a preocupação de, sem distorcer a homogeneidade, a qualidade e a coerência globais, eliminar tratamentos pouco ou nada aplicáveis à realidade nacional e evitar níveis de exigência informativa porventura excessivos”, segundo o preâmbulo do Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de Julho, que criou o SNC.

O SNC não acolhe todas as NIC adaptadas pela União Europeia, apenas figuram aquelas que se entendeu adequadas às entidades no âmbito de aplicação do SNC; acresce uma NCRF, a nº 26, que não se fundamenta em nenhuma NIC/IAS, mas cuja temática integra o presente normativo POC (Directriz Contabilística nº 29: Matérias Ambientais).

**Quadro 3 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro – NCRF e NCRF-PE**

<b><u>NCRF</u></b> <b><u>Nº</u></b>	<b><u>Título</u></b>	<b><u>Normas</u></b> <b><u>IASB</u></b>	<b><u>PE</u></b>
<b>1</b>	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	IAS 1	✓
<b>2</b>	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IAS 7	
<b>3</b>	Adopção pela primeira vez das NCRF	IFRS 1	✓
<b>4</b>	Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	IAS 8	✓
<b>5</b>	Divulgação de Partes Relacionadas	IAS 24	
<b>6</b>	Activos Intangíveis	IAS 38	✓
<b>7</b>	Activos Fixos Tangíveis	IAS 16	✓
<b>8</b>	Activos não correntes para venda e unidades operacionais descontinuadas	IFRS 5	
<b>9</b>	Locações	IAS 17	✓
<b>10</b>	Custos de Empréstimos Obtidos	IAS 23	✓
<b>11</b>	Propriedades de Investimento	IAS 40	
<b>12</b>	Imparidade de Activos	IAS 36	

13	Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas	IAS 28, 31	
14	Concentração de Actividades Empresariais	IFRS 3	
15	Investimento em Subsidiárias e Consolidação	IAS 27	
16	Exploração e Avaliação de Recursos Naturais	IFRS 6	
17	Agricultura	IAS 41	✓
18	Inventários	IAS 2	✓
19	Contratos de Construção	IAS 11	✓
20	Rédito	IAS 18	✓
21	Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	IAS 37	✓
22	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	IAS 20	✓
23	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	IAS 21	✓
24	Acontecimentos Após a Data do Balanço	IAS 10	
25	Impostos Sobre o Rendimento	IAS 12	✓
26	Matérias Ambientais		✓
27	Instrumentos Financeiros	IAS 7,32,39	✓
28	Benefícios dos Empregados	IAS 19	✓

#### 2.3.3.6 - Norma Contabilística e de Relato Financeiro - Pequenas Entidades (NCRF-PE)

Esta norma, de acordo com o nº 6 do Anexo ao DL 158/2009, é de aplicação para as entidades que cumpram os requisitos do artº 9º daquele Decreto-Lei, entidades que, podendo, tenham por ela optado; e apenas poderão optar, das entidades obrigadas à aplicação do SNC, as que tenham uma dimensão reduzida (Balanço: 500.000€; Vendas: 1.000.000€; nº trabalhadores: 20), desde que, por razões legais ou estatutárias, não tenham as suas Demonstrações Financeiras sujeitas a certificação legal das contas.

Esta NCRF-PE está estruturada por capítulos, em que cada capítulo corresponde a uma NCRF mais simplificada, tendo em vista o tipo de entidades a que se aplica.

#### 2.3.3.7 - Normas Interpretativas (NI)

As normas interpretativas, de acordo com o nº 7 do Anexo ao DL 158/2009, destinam-se a esclarecer e/ou orientar os utilizadores, sobre o conteúdo dos instrumentos que integram o SNC, sendo emitidas como Aviso da CNC e publicadas em Diário da República.

Serão de aplicação obrigatória para as entidades que estão no âmbito do SNC e a partir da data nelas indicada.

Até esta data, serão de considerar como parte integrante do SNC as seguintes Normas Interpretativas:

#### Quadro 4 – Normas Interpretativas

Norma Interpretativa	Fonte
NI 1 - Consolidação – Entidades de finalidades especiais	SIC 12
NI 2 - Uso de Técnicas de valor presente para mensurar o valor de uso	NCRF 12

### 2.3.3.8 - Estrutura Conceptual (EC)

Sendo um conceito inovador, poderemos definir a Estrutura Conceptual da Contabilidade, como “*um conjunto organizado (estrutura) de conceitos (conceptual) da contabilidade, que define uma orientação para os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira*”.<sup>15</sup>

No quadro seguinte, para melhor compreensão do que estamos a tratar, é apresentado o índice da Estrutura Conceptual, composta por 108 parágrafos, constando como anexo ao SNC a publicar por aviso no DR, como já evidenciado no quadro síntese do novo normativo contabilístico.

#### Quadro 5 – Estrutura Conceptual do SNC

Índice da Estrutura Conceptual da Contabilidade do SNC
<b>Prefácio (§ 1)</b> Propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas.
<b>Introdução (§ 2 a 11)</b> Finalidade Âmbito Conjunto completo de demonstrações financeiras Utentes e necessidades de informação
<b>Objectivo das demonstrações financeiras (§12 a 21)</b> Posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira
<b>Pressupostos subjacentes (§ 22 a 23)</b> Regime do acréscimo Continuidade
<b>Características qualitativas das demonstrações financeiras (§ 24 a 46)</b> Compreensibilidade Relevância Materialidade Fiabilidade Representação fidedigna Substância sobre a forma Neutralidade Prudência Plenitude Comparabilidade Constrangimentos à informação relevante e fiável Tempestividade Imagem e apresentação verdadeira e apropriada
<b>Elementos das demonstrações financeiras (§ 47 a 79)</b> Posição financeira Activos Passivos Capital próprio Desempenho Rendimentos Gastos

<sup>15</sup> GUIMARÃES, Joaquim Cunha, *A Estrutura Conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC*, (Outubro/2007), Revista nº 91 da CTOC.

Ajustamentos de manutenção do capital
<b>Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras (§ 80 a 96)</b>
Probabilidade de benefícios económicos futuros
Fiabilidade da mensuração
Reconhecimento de activos
Reconhecimento de passivos
Reconhecimento de rendimentos
Reconhecimento de gastos
<b>Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras (§ 97 a 99)</b>
<b>Conceitos de capital e manutenção de capital (§ 100 a 108)</b>
Conceito de capital
Conceitos de manutenção do capital e a determinação do lucro

Sem fazer uma análise exaustiva da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (EC/SNC), podemos destacar os seguintes aspectos:

- Há claramente uma mudança terminológica e conceptual de adaptação às NIC, o que tem suscitado algumas críticas e opiniões diversas, nomeadamente no que toca à tradução literal e interpretação dos termos ingleses.
- Mantém-se, de uma forma geral, a descrição dos “utilizadores” (stakeholders) e o conceito de utilidade subjacente na perspectiva activa das decisões económicas a tomar e respectivas necessidades.
- Quanto à finalidade, preconiza-se (parágrafo 2 do projecto do SNC – Estrutura Conceptual):
  - Ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das NCRF.
  - Ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF.
  - Ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas.
  - Proporcionar informação sobre a abordagem da CNC à formulação das NCRF.
- Tal como a estrutura conceptual das normas do IASB não é uma NIC (não apresenta uma definição concreta, apresenta quatro níveis: - objectivos das DF; - características qualitativas dos componentes das DF; - reconhecimento e mensuração; - conceito de capital e manutenção do mesmo), também a EC/SNC não é uma NCRF e, por isso, não define normas de mensuração e de divulgação (parágrafo 3).
- A EC/SNC é, obviamente, a mesma para os dois níveis já referidos (exigência de mais ou menos relato financeiro). Com efeito, sendo a EC o “referencial teórico” do normativo contabilístico, é evidente que a mesma é independente quer da dimensão das unidades económicas, quer das suas necessidades de relato financeiro.

### 2.3.3.9 - Parâmetros de Comparação POC vs EC/SNC

Embora sem a nomenclatura do SNC, o POC tem implícita uma determinada estrutura; como corolário do que ficou dito, no quadro seguinte são evidenciados alguns aspectos gerais das principais mudanças a introduzir pelo SNC no normativo contabilístico nacional:

**Quadro 6 – Estrutura Conceptual POC vs SNC**

	POC	EC/SNC
1 . Normativo Contabilístico	<ul style="list-style-type: none"> <li>- POC;</li> <li>- Directrizes Contabilísticas (29);</li> <li>- Interpretações Técnicas (5);</li> <li>- NIC (IAS) e NIRF (IFRS) e respectivas interpretações ((SIC/IFRIC), cf Directriz Contabilística nº 18;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- NIC (IAS) e NIRF (IFRS) e respectivas interpretações (SIC/IFRIC);</li> <li>- NCRF para restantes entidades, com uma NCRF-PE;</li> </ul>
2 . Níveis de Normalização Contabilística	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O POC não prevê explicitamente níveis de normalização, mas contempla demonstrações financeiras reduzidas ou abreviadas para as entidades abrangidas pelo artº 3º do DL nº 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou algumas alterações.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O SNC prevê dois níveis de normalização:</li> <li>- 1º nível – NIC(IAS) / NIRF(IFRS) e respectivas Interpretações (SIC/IFRIC), para as entidades abrangidas pelo DL nº 35/2005 (entidades financeiras / cotadas);</li> <li>- 2º nível – NCRF e NCRF-PE, para as restantes entidades;</li> </ul>
4 . Demonstrações Financeiras	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O POC prevê:</li> <li>- Balanço;</li> <li>- Demonstração de Resultados por Natureza;</li> <li>- Demonstração de Resultados por Funções;</li> <li>- Demonstração dos Fluxos de Caixa e respectivo Anexo;</li> <li>- Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados;</li> <li>- Modelos reduzidos ou abreviados para entidades com menores dimensões;</li> <li>- Modelos de Demonstrações Consolidadas;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O SNC, de acordo com a EC/IASB, prevê:</li> <li>- Um Balanço;</li> <li>- Uma Demonstração de Resultados;</li> <li>- Uma Demonstração que mostre ou: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Todas as alterações ao Capital Próprio ou</li> <li>- Alterações no Capital Próprio que não sejam provenientes da transacções de capital com detentores e distribuição a detentores;</li> </ul> </li> <li>- Uma Demonstração de Fluxos de Caixa;</li> <li>- Um Anexo com as políticas contabilísticas e notas explicativas.</li> </ul> <p>Comparativamente ao POC, surge uma nova DF, a “Demonstração de Alterações no Capital Próprio” (DACP). Para as entidades com menores necessidades de relato financeiro, surge a NCRF-PE.</p>
5 . Hierarquia de Aplicação das Normas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definidas na Directriz Contabilística nº 18 (revista):</li> <li>- POC, Directrizes Contabilísticas e Inter-</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nas entidades que utilizem as NCRF:</li> <li>1º - SNC;</li> <li>2º - NIC/IAS, cf Regulamento</li> </ul>

	<p>pretações Técnicas;</p> <p>- NIC(IAS), cf Regulamento n° 1606/2002;</p> <p>- NIC(IAS) e NIRF(IFRS) e respectivas interpretações (SIC/IFRIC).</p>	<p>n° 1606/2002;</p> <p>3° - NIC(IAS) e NIRF(IFRS) e respectivas interpretações (SIC/IFRIC);</p> <p>- Nas Entidades que utilizem as NCRF-PE:</p> <p>1° - NCRF e NI;</p> <p>2° - NIC/IAS, cf Regulamento n° 1606/2002;</p> <p>3° - NIC/IAS e NIRF/IFRS e respectivas interpretações (SIC/IFRIC).</p>
6.Reconhecimento dos Elementos das DF	<p>- O POC e as Directrizes Contabilísticas não definem reconhecimento.</p>	<p>- É apresentada a definição de reconhecimento, associada ao cumprimento de dois requisitos: - probabilidade de benefícios económicos futuros e - fiabilidade da mensuração.</p>
7 . Mensuração dos Elementos das DF	<p>- O POC e as Directrizes Contabilísticas não definem mensuração. No entanto, o conceito de “justo valor”, contemplado no SNC, já está evidenciado na Directriz Contabilística n° 13, embora não muito aplicado.</p>	<p>- É apresentada a definição de mensuração e definidos os conceitos de custo histórico, custo corrente, valor realizável, valor presente e justo valor.</p>

O novo Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo DL 158/2009 de 13 de Julho e publicado no Diário da República, 1ª série, n° 133, da mesma data, a ser implementado em Portugal a partir de 01 de Janeiro de 2010, cujas linhas gerais foram deixadas neste trabalho, com o objectivo de melhor se compreenderem as mudanças que estão em causa em relação ao actual referencial contabilístico português, pretende trazer uma melhoria significativa da estrutura conceptual da contabilidade, como suporte teórico fundamental da prática contabilística.



Mas o novo SNC, implicando alterações significativas na contabilidade, implica também um outro tipo de alterações, estas de natureza fiscal a introduzir no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

- Já no Orçamento de Estado para 2007, publicado pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro, no seu artº 52º, *“é dada autorização legislativa ao Governo para alterar o CIRC e legislação complementar, no sentido de ser adequado às normas internacionais de contabilidade (NIC)”*.

- No Orçamento de Estado para 2008, publicado pela Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro, no seu artigo 51º, *“está prevista a autorização legislativa no âmbito do IRC para estabelecer um regime transitório para o apuramento do lucro tributável aplicável às entidades que devam obrigatoriamente aplicar o Plano de Contas para as Empresas de Seguros, aprovado pela Norma Regulamentar nº 4/2007-R, de 27 de Abril, Instituto de Seguros de Portugal”*.

- No Orçamento de Estado para 2009, publicado pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, no seu artigo 74º, *“está prevista a autorização legislativa no âmbito do IRC, possibilitando a alteração do Código do IRC e legislação complementar, de forma a adaptar as respectivas regras às Normas Internacionais de Contabilidade e aos normativos contabilísticos nacionais que visam adoptar essas normas”*.

- Finalmente, através do Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de Julho, publicado no Diário da República, 1ª série, nº 133, da mesma data, foram alterados vários artigos do Código do IRC, com vista a proceder à sua adaptação às normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho.

### **3 - O IMPACTO FISCAL DECORRENTE DA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

#### **3.1 – Situação Actual**

A apresentação oficial do SNC – Sistema de Normalização Contabilística, que teve lugar no passado dia 16 de Abril de 2008 e que veio a ser aprovado pelo DL 158/2009 de 13 de Julho, procede à alteração estrutural do ordenamento contabilístico nacional, adaptando-o às normas internacionais de contabilidade e *“traduz uma medida política de fundo, que contribui para uma melhoria da simplicidade e da transparência do ordenamento fiscal e contabilístico.*

*No que respeita à simplicidade, é proposta a abolição das exigências associadas à dupla contabilidade, tendo em vista a adaptação do sistema português aos princípios subjacentes às Normas Internacionais de Contabilidade. No que concerne à transparência, da consulta pública, é de esperar profunda e construtiva discussão.* “<sup>16</sup>

Como já ficou evidenciado em pontos anteriores deste trabalho, pretende-se com o SNC, que fique assegurada, a partir de 01 de Janeiro de 2010, a inteira compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos três grandes grupos de entidades:

- Entidades com valores cotados;
- Restantes entidades dos sectores não financeiros;
- Entidades de menor dimensão;

A consulta pública deste modelo, foi um momento importante para os diferentes agentes se pronunciarem, de forma a ser possível introduzir os ajustamentos que se revelem necessários. Nesse sentido, e para que todos os contributos fossem efectivamente considerados e analisados, foram criados pelo actual Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, uma comissão e um grupo de trabalho,<sup>17</sup> com o objectivo de:

- A comissão, para acompanhar a audição pública do projecto, acolhendo as opiniões dos intervenientes e operadores visados por esta alteração;
- O grupo de trabalho, para identificar o impacto fiscal das normas internacionais de contabilidade nas contas individuais das sociedades, já que o objectivo seria

---

<sup>16</sup> Apresentação para Audição Pública do Novo SNC, em 16 Abril 2008 – Intervenção do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Carlos Baptista Lobo, site CTOC.

<sup>17</sup> Através do despacho nº 2575/2006 de 23/01/2006, do então Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais João José Amaral Tomaz, já tinha sido criado um grupo de trabalho para identificar “o impacto fiscal das alterações decorrentes da adopção das NIC”, que emitiu um relatório publicado em 14 de Novembro de 2006.

introduzir na legislação fiscal, especialmente no Código do IRC, as alterações necessárias, tendo em vista evitar a necessidade de “manter duas contabilidades”, uma de acordo com SNC a implementar e outra obedecendo às regras fiscais actualmente vigentes na legislação fiscal.

O objectivo do SNC é muito claro: contribuir para o bom funcionamento dos mercados de capitais comunitários e mundiais, com uma boa relação custo/eficácia e, simultaneamente, ter em conta as características do tecido empresarial português, com diferentes níveis de necessidades de relato financeiro, que vão desde as entidades com valores mobiliários cotados, a que correspondem as maiores exigências, até às micro entidades, a quem basta um regime simplificado.

Segundo palavras do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, na apresentação oficial do SNC, *“o princípio da substância sobre a forma deixará de ser um mero princípio contabilístico, para passar a ser um princípio basilar de todo o ordenamento contabilístico, no sentido de ser dada a imagem verdadeira e apropriada de qualquer entidade a qualquer momento”*.

Assim, a **Administração Fiscal**, face à adopção das normas internacionais de contabilidade, tem **três objectivos a atingir**:<sup>18</sup>

- a) Conciliar, por um lado, a objectividade e economicidade da informação financeira a prestar pelas empresas para efeitos fiscais e determinar as condições em que será eliminada a obrigatoriedade que actualmente impende sobre as sociedades portuguesas de elaborar, para efeitos fiscais, as suas contas, quer consolidadas quer individuais, de acordo com as regras contabilísticas nacionais, quando essas entidades passarem a apresentar essas mesmas contas exclusivamente de acordo com as normas internacionais de contabilidade.
- b) Assegurar a comparabilidade e a consistência dos elementos essenciais ao cálculo do Imposto (IRC), aspecto de crucial importância para assegurar a neutralidade fiscal face ao referencial contabilístico adoptado.
- c) Acautelar os níveis de receita fiscal face às disposições do novo normativo, para o que será necessário fazer outros ajustamentos nas declarações fiscais, a acrescer aos já existentes.

---

<sup>18</sup> *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal nº 200*, (Dezº/2006), Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral dos Impostos . Preâmbulo do Relatório do Grupo de Trabalho criado por despacho de 23 de Janeiro de 2006 do SEAF.

Face ao exposto, **a Administração Fiscal apresenta algumas reservas** quanto à aceitação generalizada de certos procedimentos contidos em algumas Normas Internacionais de Contabilidade, e aponta alguns entendimentos que entende ser necessário considerar, a saber:

### **3.2 - Entendimentos da Administração Fiscal – Relatório do primeiro Grupo de Trabalho criado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em Janº/2006 e publicado em 14.11.2006**

Decorrente da análise efectuada, o Grupo de Trabalho apresentou recomendações, de carácter geral e específico, relativamente à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade:<sup>19</sup>

- Necessidade de se ponderar o acolhimento da nova terminologia contabilística como forma de adequação à evolução derivada da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade.
- Manutenção da perspectiva actual de considerar os resultados contabilísticos como ponto de partida para a determinação do Lucro Tributável, sem prejuízo de se proceder às necessárias correcções fiscais decorrentes das disposições do Código do IRC, que passariam a incluir as que resultam da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade.
- Introdução de uma denominada *cláusula de salvaguarda* no nosso ordenamento jurídico-fiscal, no sentido da não recepção automática das Normas Internacionais de Contabilidade para efeitos fiscais, com vista a superar a questão da instabilidade resultante da sua constante adopção e revisão.
- Para as entidades que apliquem as Normas Internacionais de Contabilidade, por obrigação ou opção, deve ser assegurada a sua aplicação integral para efeitos fiscais, de forma a evitar-se uma aplicação selectiva das Normas.
- Conveniência de homogeneização das informações de relato e de carácter extra-contabilístico, solicitadas para efeitos fiscais, estatísticos e de divulgação, no sentido de serem reduzidos os encargos para as empresas.
- A necessidade de se coordenar a aplicação pelas entidades sujeitas a IRC, dos princípios da obrigatoriedade da escrituração e da liberdade da sua organização, para efeitos comerciais,

---

<sup>19</sup> *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal* nº 200, (Dezº/2006), Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral dos Impostos . Recomendações (Ponto III) do Grupo de Trabalho criado por despacho de 23 de Janeiro de 2006 do SEAF

com o dever de organizarem a contabilidade de acordo com a normalização contabilística, sem prejuízo da observância das disposições previstas no Código do IRC.

- Necessidade de se ajustar, no domínio da esfera privada, a regulamentação contabilística nacional, às exigências de uma aplicação integrada, coerente e homogénea das Normas Internacionais de Contabilidade, designadamente para efeitos fiscais, sem deixar de se atender às especificidades dos diversos sectores de actividade e à dimensão das empresas.

### **3.3 - Questões de Terminologia POC «--» IASB**

A União Europeia, na sequência do Regulamento (CE) nº 1606/2002, de 19 de Julho, tem vindo a publicar em regulamentos sucessivos, a tradução em língua portuguesa das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), das Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) e das Interpretações (SIC/IFRIC), no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, constituindo a versão oficial daqueles documentos.

A adopção das Normas Internacionais de Contabilidade em Portugal e as alterações entretanto verificadas nas 4ª e 7ª Directivas Comunitárias, levantaram um número significativo de questões de ordem terminológica, que obrigará à alteração de vários conceitos e termos existentes e ao acolhimento de novos conceitos e termos contabilísticos.

Assim, na preparação dos diplomas fiscais relativos ao IRC e em toda a literatura e documentação interna e externa, dever-se-á ponderar a necessidade, ou a imperatividade, de acolhimento da nova terminologia contabilística, como forma de adequação derivada da adopção em Portugal das Normas Internacionais de Contabilidade.

Neste âmbito, por exemplo, nos termos do artigo 43º do Código do IRC, “apenas se consideravam como mais-valias ou menos-valias fiscais realizadas, os ganhos obtidos ou as perdas sofridas relativamente a elementos do activo imobilizado”. Mas, contrariamente ao que ocorre no âmbito do POC, as Normas Internacionais de Contabilidade não contêm qualquer conceito de imobilizado, pelo que era necessário rever aquele dispositivo fiscal, por forma a clarificar o respectivo âmbito de aplicação para os sujeitos passivos que passarão a aplicar as referidas normas nas suas contas individuais, situação já prevista no artº 46º do Código do IRC, republicado em anexo ao DL 159/2009 que procedeu a diversas alterações ao referido Código, a entrarem em vigor em 1 de Janeiro de 2010.

A título de exemplo, que não é de todo exaustivo, apresentam-se no quadro seguinte algumas alterações, da terminologia fiscal actual para a terminologia IASB<sup>20</sup>:

**Quadro 7 – Terminologia IASB / Terminologia Fiscal Actual**

<b>Terminologia IASB</b>	<b>Terminologia Fiscal Actual</b>
Activos Biológicos	Existências
Activos Intangíveis	Imobilizados Incorpóreos
Activos Fixos Tangíveis	Imobilizados Corpóreos
Ajustamentos	Provisões (Activo)
Depreciação e amortização	Reintegração e Amortização
Desreconhecimento	-
Gastos	Custos e perdas
Imparidade	-
Inventários	Existências
Mensuração	Valorização
Reconhecimento	Registo
Rendimento	Proveito e Ganho
Revalorização	Reavaliação
Reversões de Ajustamentos	Reposições de Provisões (Activo)
Valor presente	Valor Actual

---

<sup>20</sup> *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 200*, (Dez.º/2006), Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral dos Impostos

### **3. 4 – Análise das Principais NCRF com Impacto Fiscal**

A adaptação do normativo fiscal existente à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade e à implementação do SNC, implica, citando Leopoldo Alves:<sup>21</sup>

- Alteração (cerca de 40 artigos), criação e eliminação de alguns artigos do Código do IRC, alterações já aprovadas e publicadas através do DL 159/2009 de 13 de Julho;
- Aproximação à terminologia do SNC;
- Alteração (ou revogação) do Decreto Regulamentar 2/90 (amortizações);<sup>22</sup>
- Alteração à Circular 5/90 (Contratos de Construção – obras de carácter plurianual);

Neste momento, em concreto, por parte da Administração Fiscal, são conhecidas apenas as recomendações do primeiro grupo de trabalho criado em 23 de Janeiro de 2006 e publicadas em Novembro de 2006 pelo Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral dos Impostos, sob o título “Impacto Fiscal da Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade”.

Com a primeira aplicação das NCRF, há 4 regras a ter em conta, relativamente à mudança do referencial POC para o referencial SNC:

- Reconhecimento
- Desreconhecimento
- Reclassificação
- Mensuração

Tendo subjacente um critério de escolha baseado na leitura das normas e na experiência profissional adquirida ao longo dos anos, apresenta-se de seguida a análise àquelas normas que irão merecer mais reservas por parte da Administração Fiscal, face ao novo regime contabilístico.

A análise será feita confrontando o novo regime contabilístico de cada norma, com o entendimento conhecido da Administração Fiscal para essa mesma norma.

---

<sup>21</sup> ALVES, Leopoldo, “Impactos da Adopção do Novo Sistema de Normalização Contabilística nas Empresas Nacionais”, (Maio/2008), conferência no Instituto Superior de Contabilidade e administração de Aveiro (ISCAA).

<sup>22</sup> Nesta data ainda não é conhecida oficialmente a decisão de alterar o Decreto Regulamentar 2/90 ou de o revogar integralmente, criando um novo diploma para o enquadramento do regime das depreciações e amortizações.

### 3.4.1 – NCRF 7 / IAS 16<sup>23</sup> – Activos Fixos Tangíveis

#### 3.4.1.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço	<b>NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis</b>
Classificação: Activo não corrente	
<b>Conceito</b>	
<b>Definição:</b> Consideram-se Activos Fixos Tangíveis, os elementos que: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sejam detidos para uso na produção ou nos fornecimentos de bens e serviços, para arrendamento a outros, para fins administrativos; e</li> <li>2. Se espera que sejam utilizados durante mais de um período.</li> </ol>	
<b>Reconhecimento Inicial</b>	
Deve ser reconhecido apenas se: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. For provável que benefícios económicos associados ao elemento venham a fluir para a entidade;</li> <li>2. O custo do elemento possa ser mensurado fiavelmente.</li> </ol> Sempre que possível, deverá ser reconhecido por componentes (sendo para o efeito as manutenções periódicas tratadas como uma parte do activo fixo tangível adquirido)	
<b>Mensuração Inicial</b>	
<b>Inclui:</b> 1. Preço de Compra + Direitos Importação + Impostos não dedutíveis, deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; <ol style="list-style-type: none"> <li>2. Quaisquer encargos directamente atribuíveis para o colocar em condições normais de funcionamento, na localização desejada;</li> <li>3. Valor actual da estimativa de encargos com o seu desmantelamento, remoção e restauração do local onde está instalado;</li> </ol>	
<b>Mensuração Subsequente</b>	
Pode optar-se pelo <b>modelo do custo</b> ou pelo <b>modelo da revalorização</b> : <ol style="list-style-type: none"> <li>1. No modelo do Custo, será contabilizado pelo seu custo, menos as depreciações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.</li> <li>2. O modelo da revalorização só poderá ser utilizado, se o justo valor puder ser fiavelmente apurado. Neste caso, será contabilizado por uma quantia revalorizada, que é o justo valor à data da revalorização, menos quaisquer depreciações acumuladas e perdas de imparidade subsequentes</li> </ol>	
<b>Observações</b>	
<u>Justo Valor:</u> Quantia pela qual um Activo pode ser trocado ou um Passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não haja relacionamento entre elas. <u>Perda por Imparidade:</u> quando a quantia escriturada na contabilidade excede a quantia recuperável.	

<sup>23</sup> Normativo relacionado --> Nacional: NCRF 7; Internacional: IAS 16  
Quadros: elaboração própria a partir da análise das várias normas.



### 3.4.1.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

#### **NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis**

- Critério de mensuração para efeitos fiscais: Modelo do Custo Histórico.
- Depreciações:
  - Manutenção dos métodos estabelecidos no artº 4º do Dec.Reg. nº 2/90, de 12 de Janeiro.
  - Redução e Simplificação das categorias de Activos constantes das Tabelas I e II do Dec.Reg. nº 2/90.
  - Manutenção do princípio da exigência de prévia contabilização, mas supressão da condição expressa na parte final do nº 3 do artº 1º do Dec.Reg. nº 2/90, que exige uma correspondência entre as amortizações contabilizadas num dado exercício e as que sejam aceites fiscalmente nesse mesmo exercício.
  - Supressão do artº 21º do mesmo diploma legal – regularização, em exercícios seguintes, de reintegrações e amortizações tributadas, por excederem num determinado exercício, as importâncias máximas permitidas.
  - Revisão do artº 19º do Dec.Reg. nº 2/90, possibilitando a aceitação fiscal de quotas de depreciação inferiores às quotas mínimas, mediante autorização prévia da Administração Fiscal e aplicação consistente.
- Imparidade
  - Revisão do artº 10º do Dec.Reg. nº 2/90, ou introdução de uma nova disposição com vista a poderem ser aceites como custo algumas situações específicas de perdas por imparidade, não abrangidas actualmente pelo regime fiscal das desvalorizações excepcionais, sempre sujeitas a autorização prévia da Administração Fiscal.
  - Tributação de uma reversão, total ou parcial, de uma perda por imparidade aceite para efeitos fiscais.

### 3.4.2 – NCRF 6 / IAS 38 – Activos Intangíveis

#### 3.4.2.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço	<b>NCRF 6 – Activos Intangíveis</b>
Classificação: Activo não corrente	
<b>Conceito</b>	
<p><b>Definição:</b> Um Activo Intangível é um activo <u>não monetário identificável e sem substância física</u>.          Por “identificável”, entendem-se activos que são:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Capazes de serem separados ou divididos da entidade, transaccionados, seja individual ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou</li> <li>2. Resultantes de direitos contratuais ou de outros direitos legais.</li> </ol>	
<b>Reconhecimento Inicial</b>	
<p>Deve ser reconhecido apenas se:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. For provável que benefícios económicos associados ao elemento venham a fluir para a entidade;</li> <li>2. O custo do elemento possa ser mensurado com fiabilidade.</li> </ol>	
<b>Mensuração Inicial</b>	
<p>No caso de <u>activos intangíveis gerados internamente</u>:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. As despesas de pesquisa/investigação deverão ser consideradas gasto do período. Apenas as despesas de desenvolvimento que sejam directamente atribuíveis e necessárias para criar, produzir e preparar o activo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gestão, poderão ser capitalizadas (acrescidas ao valor do activo criado).</li> </ol> <p>No caso de <u>aquisições de activos intangíveis</u>:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Princípio geral</u>:             <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 Preço de Compra + Direitos Importação + Impostos não dedutíveis, deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;</li> <li>1.2 Qualquer custo directamente atribuível para o colocar em condições normais de funcionamento.</li> </ol> </li> <li>2. <u>Casos particulares: custo = justo valor</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 Aquisições como parte de concentração de actividades empresariais;</li> <li>2.2 Trocas de activos (excepto quando o justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade);</li> <li>2.3 Aquisições por meio de subsídio (nestas situações são aceites ambas as metodologias).</li> </ol> </li> </ol>	
<b>Mensuração Subsequente</b>	
<p>Pode optar-se pelo <b>modelo do custo</b> ou pelo <b>modelo da revalorização</b>:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. No modelo do Custo, será contabilizado pelo seu custo, menos as depreciações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.</li> <li>2. O modelo da revalorização só poderá ser utilizado, se o justo valor puder ser fiavelmente apurado com referência a um mercado activo. Neste caso, será contabilizado por uma quantia revalorizada, que é o justo valor à data da revalorização, menos quaisquer depreciações acumuladas e perdas de imparidade subsequentes</li> </ol>	

Observações
<p>1. A <u>vida útil</u> do activo intangível pode ser <u>finita</u> ou <u>indefinida</u>, sendo que no 2º caso não é amortizável.</p> <p>2. <u>Revalorização</u>: um item do activo poderá ser escriturado por uma quantia revalorizada, i.e. utilizar o modelo da revalorização se e apenas se, o seu justo valor puder ser fiavelmente apurado com referência a um mercado activo.</p> <p>3. <u>Fase de desenvolvimento</u>: um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, a entidade detentora puder demonstrar: - a viabilidade técnica e financeira e a intenção de o concluir para uso ou venda; - a sua capacidade de o usar ou vender; - a forma como serão gerados benefícios económicos futuros a partir do activo intangível em causa; - a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.</p> <p>4. <u>Mercado activo</u>: mercado onde se verifiquem todas as condições seguintes: - sejam homogéneos os elementos negociados; - existência de compradores e vendedores dispostos a negociar; - preços disponíveis ao público.</p>

### 3.4.2.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

NCRF 6 – Activos Fixos Intangíveis
<ul style="list-style-type: none"><li>• <u>Critério de mensuração para efeitos fiscais</u>: Modelo do Custo.</li><li>• <u>Definição e reconhecimento de activos intangíveis</u>:<ul style="list-style-type: none"><li>- Manutenção, para os activos intangíveis adquiridos que sejam reconhecidos na totalidade como gastos do exercício em que foram adquiridos, da possibilidade de dedução fiscal das despesas plurianuais nos termos previstos no artº 31º do Código do IRC<sup>24</sup> e no nº 4 do artº 17º do Dec. Reg. 2/90, desde que, por um lado, os custos contabilísticos já tenham sido reconhecidos e, por outro, o sujeito passivo disponha, designadamente no dossier fiscal, de informação que permita a verificação da correspondência entre os custos fiscais de um determinado exercício e os custos contabilizados nesse ou em exercícios anteriores.</li><li>- Manutenção da consideração como custo fiscal, no exercício em que sejam suportadas, das despesas de desenvolvimento que, ao abrigo na NCRF 6/IAS 38, sejam consideradas como activos, tal como actualmente decorre do artº 31º do Código do IRC.</li><li>- Manutenção do princípio geral de que não poderão ser aceites fiscalmente os custos que não tenham sido reconhecidos contabilisticamente no respectivo exercício ou em exercícios anteriores.</li></ul></li><li>• Concentração de actividades empresariais:<ul style="list-style-type: none"><li>--» Se aplicável o regime especial (artºs 67º e seguintes do Código do IRC):</li><li>- As depreciações, eventuais desvalorizações excepcionais e mais ou menos-valias relativas aos activos e passivos transmitidos, devem ser calculadas nas mesmas condições que seriam aplicáveis nas sociedades contribuidoras.</li><li>- Alteração do nº 3 do artº 68º do Código do IRC, eliminação da imposição contabilística prevista (registo na sociedade beneficiária dos elementos patrimoniais com os mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas), para eliminação da imposição contabilística prevista e estabelecimento da</li></ul></li></ul>

<sup>24</sup> Os artigos do Código do IRC enumerados, referem-se aos que estão em vigor actualmente, visto as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 159/2009 de 13 de Julho e consequente renumeração, apenas produzirem efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2010.

obrigação de integração no dossier fiscal dos elementos necessários à salvaguarda a tributação posterior, no momento da respectiva realização.

- Alteração dos artºs 70º e 71º do Código do IRC, para eliminação da imposição contabilística imposta aos sócios (obrigatoriedade de valorização pelo mesmo valor na sociedade adquirente dos bens da sociedade adquirida, como condição para a não tributação dos sócios da sociedade adquirida).
- » Se não aplicável o regime especial (artºs 67º e seguintes do Código do IRC):
- Consideração para efeitos fiscais, dos activos intangíveis adquiridos como parte de uma concentração de actividades, correspondendo o seu custo de aquisição ao respectivo valor de mercado à data da operação.

### 3.4.3 – NCRF 12 / IAS 36 – Imparidade de activos

#### 3.4.3.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço	<b>NCRF 12 – Imparidade de Activos</b>
Classificação: Todos os Activos excepto os enumerados a que não são aplicáveis as perdas por imparidade	
<b>Conceito</b>	
<p><b>Definição:</b> Considera-se que um activo ou grupo de activos <u>está em imparidade</u>, quando:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. A quantia escriturada na contabilidade excede a quantia recuperável; e</li> <li>2. Um ou mais acontecimentos, que ocorreram após o reconhecimento inicial do activo, constituírem prova objectiva dum impacto negativo na quantia recuperável do mesmo. As perdas esperadas, como resultado de acontecimentos futuros, independentemente do grau de probabilidade, não são reconhecidas.</li> </ol>	
<b>Reconhecimento / Identificação do Activo em Imparidade</b>	
<p>Independentemente de existir indicação de imparidade de activos, esta deverá ser testada em cada data de relato, excepto se não tiver havido perdas por imparidade desse activo em períodos anteriores e não tenham existido alterações significativas quer ao nível da empresa, quer ao nível do ambiente macroeconómico. Para a realização do teste, deverão ser utilizadas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Fontes externas de informação: valor de mercado, alterações tecnológicas, legais, ambientais, etc.</li> <li>2. Fontes internas de informação: evidência de obsolescência, piora do desempenho económico (relatórios internos), mudança de actividade que altere a forma de utilização do activo, etc.</li> </ol>	
<b>Elementos da Mensuração</b>	
<p><b>Quantia recuperável --&gt; Máximo entre:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Justo valor menos os custos de vender</u>, sendo este o único critério a utilizar para os seguintes activos (i.e. não se aplica a regra do máximo): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Activos não correntes disponíveis para venda e activos financeiros disponíveis para venda.</li> </ul> </li> <li>2. <u>Valor de uso</u>, sendo este o único critério a utilizar para os seguintes activos: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Activos financeiros escriturados pelo custo amortizado e activos financeiros escriturados pelo custo.</li> </ul> </li> </ol>	
<b>Mensuração</b>	
<p>A quantia escriturada do activo, deverá ser reduzida para a quantia recuperável. O reconhecimento será, por regra, nos resultados, com as seguintes especificidades relacionadas com as metodologias de mensuração dos activos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Modelo de revalorização</u>: primeiramente abatida ao valor da revalorização desse activo, caso exista, e só depois reconhecida nos resultados;</li> <li>2. <u>Activos financeiros disponíveis para venda</u>: é reconhecida em resultados a diferença entre o custo de aquisição (líquido de qualquer reembolso e amortização de capital), e o justo valor corrente, menos qualquer perda por imparidade resultante desse activo financeiro anteriormente reconhecido nos resultados.</li> </ol>	
<b>Reversão de Perdas por Imparidade reconhecidas anteriormente</b>	
<p>É possível reverter parcial ou totalmente uma perda por imparidade se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida.</p>	

O valor do activo subjacente, nunca poderá exceder aquele que seria o seu valor no momento em que a reversão ocorre, caso nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida. A reversão é reconhecida no mesmo item no qual a perda por imparidade foi escriturada, como uma diminuição da mesma. Exceptuam-se os seguintes activos:

1. *Goodwill* e activos financeiros escriturados pelo custo: não será possível efectuar a reversão;
2. Activo financeiro disponível para venda, que seja:
  - 2.1. Instrumento de capital próprio, reconhecida (a perda) no capital próprio;
  - 2.2. Instrumento de dívida, reconhecida nos resultados.

#### Observações

**Quantia recuperável:** Valor mais elevado entre o preço de venda líquido (justo valor menos os custos de vender) de um activo e o seu valor de uso.

**Valor de uso:** Valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera sejam derivados de um activo ou unidade geradora de caixa.

**Unidade geradora de caixa:** É o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.

**Goodwill** – Benefícios económicos futuros resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

**A imparidade não se aplica aos seguintes activos:**

- Inventários;
- Activos provenientes de contratos de construção;
- Activos por impostos diferidos;
- Activos provenientes de benefícios de empregados;
- Activos financeiros ao justo valor;
- Propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor;
- Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda;
- Custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de uma seguradora sob contratos de seguros;

### 3.4.3.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

#### NCRF 12 – Imparidade de Activos

- Não deve ser permitida a dedução de perdas por imparidade relativas a activos, cujo preço de venda líquido não seja comprovadamente determinável.
- Não devem ser fiscalmente aceites perdas por imparidade de “unidades geradoras de caixa”.
- As perdas por imparidade só poderão ser aceites fiscalmente, até à concorrência do valor do activo.
- Alteração do âmbito do artº 10º do Dec. Reg. 2/90 (Desvalorizações excepcionais de elementos do activo imobilizado), ou introdução de uma nova disposição no sentido de que se preveja, explicitamente a sua aplicação a algumas situações específicas de perdas por imparidade, as quais devem ser sujeitas a autorização prévia da Administração Fiscal, mediante requerimento em que o sujeito passivo demonstre as razões que as justifiquem, bem como o respectivo montante.

### 3.4.4 - NCRF 17 / IAS 41 – Agricultura – Activos Biológicos

#### 3.4.4.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço	<b>NCRF 17 – Agricultura – Activos Biológicos</b>
Classificação: Activo não corrente ou corrente	
<b>Conceito</b>	
<b>Definição:</b> Um activo biológico é um animal ou planta vivos, no âmbito de actividades agrícolas. Estes activos, proporcionarão a transformação biológica necessária à formação de produtos agrícolas.	
<b>Reconhecimento Inicial</b>	
Um activo biológico deve ser reconhecido quando, e somente quando: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. A empresa controle o activo como consequência de acontecimentos passados;</li> <li>2. Seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a empresa; e</li> <li>3. O justo valor ou custo do activo possa ser mensurado com fiabilidade.</li> </ol>	
<b>Mensuração Inicial</b>	
Existem duas situações possíveis (sendo a primeira situação assumida por defeito): <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Caso o justo valor possa ser estimado com fiabilidade: justo valor menos custos estimados no ponto de venda, sendo qualquer ganho ou perda inicial reconhecido nos resultados do exercício;</li> <li>2. Caso o justo valor não possa ser fielmente mensurado: custo de aquisição.</li> </ol>	
<b>Mensuração Subsequente</b>	
Conforme a sua valorização inicial, assim será a sua valorização subsequente: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Caso tenha sido reconhecido inicialmente pelo “justo valor menos custos estimados no ponto de venda”, será obrigado a manter esta mensuração, sendo a sua variação reconhecida em resultados do período;</li> <li>2. Caso tenha sido valorização ao “custo de aquisição”, colocam-se duas possibilidades: <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 - Continua a não ser possível estimar o justo valor com fiabilidade: custo menos qualquer depreciação ou perda por imparidade acumulada;</li> <li>2.2 - É possível estimar o justo valor com fiabilidade: justo valor menos custos estimados no ponto de venda.</li> </ol> </li> </ol>	
<b>Observações</b>	
<u>Custos no ponto de venda:</u> incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras, bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos.	
<u>Benefícios económicos futuros:</u> normalmente são estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos, caso do gado.	

#### 3.4.4.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

<b>NCRF 17 – Agricultura – Activos Biológicos</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deve ser definido um regime fiscal próprio para os activos biológicos, quer sejam considerados activos correntes, quer activos não correntes.</li> </ul> <p>Relativamente aos activos biológicos, recomenda-se a aceitação do modelo do justo valor, pelo que deve ser excluída a aplicação do regime fiscal das mais e menos valias.</p>

### 3.4.5 - NCRF 18 / IAS 2 – Inventários

#### 3.4.5.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço	<b>NCRF 18 – Inventários</b>
Classificação: Activo corrente	
<b>Conceito</b>	
<b>Definição:</b> Os inventários são activos: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Detidos para venda no decurso normal da actividade empresarial;</li> <li>2. No processo de produção para tal venda; ou</li> <li>3. Na forma de materiais ou bens de consumo a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.</li> </ol>	
<b>Reconhecimento Inicial</b>	
A partir do momento em que seja: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados; e</li> <li>2. Expectável a obtenção de benefícios económicos futuros para essa mesma entidade.</li> </ol>	
<b>Mensuração</b>	
<b>Em termos de valor, será o mínimo entre:</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Custo</u>:               <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 - Preço de Compra: inclui direitos de importação e os impostos de compra não dedutíveis, custos de transporte e de manuseamento e outros directamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, de materiais e serviços, deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;</li> <li>1.2 – Custo de conversão/transformação:                   <ol style="list-style-type: none"> <li>1.2.1 - Custos directos = quantidade real x preço real unitário</li> <li>1.2.2 - Custos Indirectos variáveis = quantidade real x preço real unitário</li> <li>1.2.3 - Outros Custos indirectos fixos = quantidade real x preço orçamentado unitário;</li> </ol> </li> </ol> </li> <li>2. <u>Valor Realizável Líquido</u>: preço de venda normal estimado, menos os custos estimados de conclusão, caso existam, e os custos estimados necessários para efectuar a venda. Deve considerar:               <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 - A finalidade para a qual o inventário é detido;</li> <li>2.2 - As provas mais fiáveis disponíveis no mercado;</li> <li>2.3 - Outros aspectos relevantes, caso de contratos de venda firme estimados para a venda futura dos inventários.</li> </ol> </li> </ol>	
<b>Em termos de fórmulas de custeio:</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Custo específico: deverá ser aplicado aos itens que não sejam geralmente intermutáveis e a bens ou serviços produzidos e separados para projectos específicos.</li> <li>2. FIFO (primeira entrada, primeira saída) ou CMP (custeio médio ponderado); poderão ser aplicados a todos os que não sejam tratados no ponto anterior.</li> </ol> <p><i>Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que, para si, tenham natureza e uso semelhantes. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.</i></p>	
<b>Reconhecimento como um Gasto</b>	
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Em caso de <u>venda dos inventários</u>; no período em que o respectivo rédito seja reconhecido, pelo valor calculado conforme ponto anterior sobre mensuração.</li> <li>2. No caso de <u>redução dos inventários para o valor realizável líquido</u>; no período em que a</li> </ol>	



redução ocorra, pela diferença entre o valor escriturado e o valor realizável líquido;
3. Em caso de <u>perdas de inventários</u> : no período em que a perda ocorra, no valor correspondente à perda;
4. No caso de <u>reversão de qualquer redução de inventários</u> (proveniente de um aumento no valor realizável líquido): no período em que a reversão ocorra, no valor correspondente à reversão, que deverá ser reconhecida como uma redução à quantia de inventários reconhecida como um gasto nesse período.
<b>Observações</b>
1. São <u>custos de inventários</u> : os custos de financiamento, no caso de aquisição de inventários com condições de pagamento a prazo, sempre que a compra tenha um elemento de financiamento; esse elemento é reconhecido como gasto de juros associado ao custo do inventário, durante o período de financiamento.
2. São <u>excluídos</u> de custos dos inventários:
2.1 Gastos administrativos gerais e custos associados a distribuição e venda;
2.2 Valores anormais de materiais, mão-de-obra ou outros custos de produção;
2.3 Custos de armazenagem, excepto se os bens forem reincorporados no processo produtivo.

#### 3.4.5.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

<b>NCRF 18 – Inventários</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• A IAS 2 prevê que os descontos comerciais e os abatimentos sejam deduzidos ao custo dos “inventários”;</li><li>• A norma NCRF 18 não permite a utilização do método de custeio LIFO (last in first out), o qual é actualmente admitido para efeitos fiscais.</li><li>• O regime fiscal deve convergir com o contabilístico relativamente ao cálculo da “<i>provisão para depreciação de existências</i>” (ajustamento na nova terminologia), constante do artigo 36º do Código do IRC, no sentido desta disposição prever a dedução dos necessários gastos previsíveis de acabamento e venda.</li><li>• A convergência com o estabelecido na IAS 2 dos critérios de valorimetria das existências previstos no normativo contabilístico nacional e no artigo 26º do Código do IRC.</li></ul>

### 3.4.6 - NCRF 19 / IAS 11 – Contratos de Construção

#### 3.4.6.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço e Dem. Res. <b>NCRF 19 – Contratos de Construção</b>
Classificação: Activo corrente / Inventários
<b>Conceito</b>
<p><b>Definição:</b> É um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam interrelacionados ou interdependentes, em termos da sua concepção, tecnologia, e função ou do seu propósito ou uso final.</p> <p>Existem <u>dois tipos de contratos</u>: Contrato com preço fixado e contrato “cost plus”.</p>
<b>Elementos Integrantes</b>
<p><b>Inclui:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Custos que se relacionem directamente com o contrato (<i>ex: mão de obra, materiais, depreciação de activos fixos usados no contrato, custos esperados de garantias, entre outros</i>);</li> <li>2. Custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato (<i>ex. juros, seguros, gastos gerais de construção...</i>);</li> <li>3. Outros custos que sejam especificamente atribuíveis ao cliente, pelas condições do contrato (<i>ex: alguns custos gerais administrativos e de desenvolvimento, cujo reembolso esteja contratualmente previsto</i>).</li> </ol>
<b>Reconhecimento Inicial e Mensuração</b>
<p><u>Método da percentagem de acabamento:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Custos</u>: reconhecidos no período em que ocorram;</li> <li>2. <u>Rédito</u>: a conclusão/desfecho do contrato pode ser estimada com fiabilidade?: <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 Sim: reconhecido periodicamente pelo grau de acabamento da construção;</li> <li>2.2 Não: reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos incorridos do contrato sejam recuperáveis.</li> </ol> </li> </ol>
<b>Mensuração Subsequente</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Se numa determinada altura for expectável que os custos totais do contrato excedam o seu rédito total, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.</li> <li>2. No caso de alteração das estimativas, o valor da alteração deverá ser reconhecido nos resultados, pelo ajustamento da quantia escriturada do respectivo item: <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 No período da alteração, se esta afectar apenas esse período; ou</li> <li>2.2 No período da alteração e períodos futuros, se a alteração afectar ambos.</li> </ol> </li> </ol>
<b>Observações</b>
<p><u>Contrato de preço fixado</u>: Contrato de construção em que o contratador concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de <i>output</i>, que nalguns casos está sujeito a cláusulas de custos escalonados.</p> <p><u>Contrato de “cost plus”</u>: Contrato de construção em que o contratador é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos, mais uma percentagem destes custos, ou por uma remuneração fixada.</p> <p><u>Fase de acabamento</u>: A entidade deverá usar o método que mensure com maior fiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transacção, os métodos podem incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vistorias do trabalho executado;</li> </ul>

- Serviços executados até à data expressos como uma percentagem do total dos serviços a serem executados; ou
- A proporção que os custos incorridos até à data tenham com os custos totais estimados da transacção.

Considera-se que o desfecho de um contrato é mensurado com fiabilidade, quando:

1. Contrato de preço fixado:

- 1.1 O rédito do contrato possa ser mensurado com fiabilidade;
- 1.2 Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a empresa;
- 1.3 Tanto os custos do trabalho para acabar, como a fase de acabamento do contrato na data do balanço, possam ser mensurados com fiabilidade; e
- 1.4 Os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.

2. Contrato de “cost plus”: Quando forem satisfeitas a 2ª e 4ª condições antes enunciadas.

### 3.4.6.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

#### **NCRF 19 – Contratos de Construção**

- Esta norma prescreve o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção nas entidades contratadas e a imputação do rédito do contrato e dos custos do mesmo aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado.
- Enquanto o normativo contabilístico nacional permite a utilização do método da percentagem de acabamento ou do método do contrato acabado, a IAS 11 estipula a aplicação apenas do método da percentagem de acabamento.
- O regime fiscal dos contratos de construção encontra-se definido no artigo 19º do código do IRC, complementado pela circular nº 5/90, de 17 de Janeiro, da DGCI, que prevê o reconhecimento do rédito com base no menor entre o grau de acabamento e o grau de facturação, bem como o diferimento de 5% dos réditos para garantias contratuais.
- O conceito de “*contrato de cost plus*” da IAS 11, é similar ao de “*empreitada de percentagem*”, referido na alínea a) do parágrafo 1 da citada circular 5/90.
- A possibilidade de reconhecimento da receita antecipada, constante do nº 5 do artigo 19º do Código do IRC, bem como da provisão para custos com garantias, prevista nos parágrafos 10 a 12 da circular nº 5/90, não se encontra tratada na presente norma IAS 11, sendo analisada no âmbito da IAS 37 (Provisões, Passivos e Activos Contingentes).

**Assim:**

- Deve ser eliminada a regra, constante do parágrafo 1 da circular nº 5/90, de 17 de Janeiro, da DGCI, de considerar o reconhecimento do rédito com base na menor das percentagens, grau de acabamento e percentagem de facturação, passando a considerar-se apenas o grau de acabamento previsto na norma.
- Visando a aproximação da fiscalidade às normas internacionais de contabilidade, deve ser ponderada a eliminação, para efeitos fiscais, do método de contrato acabado, em virtude da NCRF 19 não prever a sua aplicação.
- Deve ser mantido o regime vigente que não permite o reconhecimento fiscal imediato das perdas esperadas, quando for provável que os gastos totais do contrato excedam os réditos totais do mesmo. O reconhecimento dessas perdas deve continuar, tal como hoje ocorre, a fazer-se parcelarmente ao longo do período de acabamento.

### 3.4.7 – NCRF 20 / IAS 18 - Rédito

#### 3.4.7.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Demonstração dos Resultados	<b>NCRF 20 - Rédito</b>
Classificação: Resultado do período	
<b>Conceito</b>	
<p><b>Definição:</b> Rédito é o influxo bruto de benefícios económicos proveniente das actividades normais da entidade, quando esses influxos resultem em aumentos de capital próprio, que não sejam resultantes de contribuições de participantes nesse mesmo capital. Poderão ser consideradas actividades ordinárias ou normais da entidade, as transacções e acontecimentos seguintes:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Venda de bens</u>, produzidos pela empresa com a finalidade de serem vendidos e bens comprados para revenda, tais como mercadorias, terrenos e outras propriedades detidos para revenda;</li> <li>2. <u>Prestação de serviços</u>, que envolva tipicamente o desempenho por uma entidade de uma tarefa contratualmente assente durante um período, único ou não, de tempo acordado.</li> <li>3. O uso por outros, de activos da empresa, que produzam: <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 <u>Juros</u>: encargos pelo uso de dinheiro ou seus equivalentes ou de quantias devidas à empresa;</li> <li>3.2 <u>Royalties</u>: encargos pelo uso de activos da empresa, a longo prazo, como, por exemplo, marcas, patentes, direitos de autor, e software de computadores;</li> <li>3.3 <u>Dividendos</u>: distribuição de lucros a detentores de investimentos em capital próprio na proporção das suas detenções de uma classe particular de capital.</li> </ol> </li> </ol>	
<b>Reconhecimento Inicial</b>	
<b>Venda de bens</b>	
<p>Deve ser reconhecido o rédito quando tiverem sido satisfeitas as condições seguintes:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;</li> <li>2. A entidade não retenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos;</li> <li>3. A quantia do rédito possa ser mensurada com fiabilidade;</li> <li>4. Seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a empresa; e</li> <li>5. Os custos incorridos ou a incorrer referentes à transacção, possam ser fielmente mensurados.</li> </ol>	
<b>Prestação de Serviços</b>	
<p>Deve ser reconhecido o rédito, com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço e quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. A quantia do rédito possa ser mensurada com fiabilidade;</li> <li>2. Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a empresa;</li> <li>3. A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fielmente mensurada; e</li> <li>4. Os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a mesma possam ser mensurados com fiabilidade.</li> </ol> <p>Quando não cumprir todas as condições antes mencionadas, o rédito associado à prestação de serviços, deve ser reconhecido somente na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.</p>	

<b>Juros, Royalties e Dividendos</b>
<p>Deve ser reconhecido o rédito, quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a empresa; e</li> <li>2. A quantia do rédito possa ser mensurada com fiabilidade.</li> </ol>
<b>Elementos da Mensuração</b>
<p><b>Inclui:</b> Os influxos brutos de benefícios económicos recebidos e a receber pela empresa de sua própria conta.</p> <p><b>Não inclui:</b> As quantias cobradas por conta de terceiros, tais como impostos sobre vendas e/ou bens ou serviços e impostos sobre o valor acrescentado, por não serem benefícios económicos que fluam para a empresa e não resultarem em aumentos de capital próprio.</p>
<b>Mensuração</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Venda de bens e prestação de serviços:</u> Justo valor da retribuição recebida ou a receber, ou seja, o valor nominal da venda, líquido de: <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 Quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela entidade;</li> <li>1.2 Custo associado ao crédito concedido aos clientes, calculado através do desconto de todos os recebimentos futuros usando uma taxa de juro imputada, que será reconhecido como rédito de juros.</li> </ol> </li> <li>2. <u>Juros:</u> Método do juro efectivo;</li> <li>3. <u>Royalties:</u> Regime do acréscimo, de acordo com a substância relevante do contrato;</li> <li>4. <u>Dividendos:</u> Pelo valor do pagamento, quando estabelecido o direito do accionista de o receber.</li> </ol>
<b>Observações</b>
<p>No caso de numa única transacção ser possível a identificação e separação de vários componentes, os critérios de reconhecimento do rédito são aplicados a cada componente separadamente. Por exemplo, quando o preço da venda de um produto incluir uma quantia identificável de serviços subsequentes, essa quantia é diferida e reconhecida como rédito durante o período em que o serviço seja executado.</p> <p><u>Regime do Acréscimo:</u> Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras (excepto fluxos de caixa), utilizando o regime contabilístico do acréscimo, no qual os itens são reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras), quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na estrutura conceptual.</p>

### 3.4.7.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

#### **NCRF 20 - Rédito**

- Devem ser mantidas as regras gerais de reconhecimento dos proveitos previstas na actual legislação fiscal, constantes do artigo 18º do Código do IRC (vendas e prestações de serviços) e do artigo 7º do Código do IRS (juros, dividendos e royalties), uma vez que, por um lado, os critérios previstos neste normativo são mais objectivos que os acolhidos na IAS 18 e, por outro lado, esta não assegura a consistência do reconhecimento entre as partes contratantes de cada operação geradora de proveitos.
- Deve ser rejeitada a possibilidade de reconhecimento para efeitos fiscais dos proveitos pelo respectivo valor presente ou actual dos fluxos financeiros a receber, em virtude:
  1. Do diferimento da tributação, cujo controlo administrativo seria difícil;
  2. Da incoerência com o valor relevante para outros impostos (IVA); e, sobretudo,
  3. Da qualificação dos montantes diferidos como proveitos financeiros, o que suscitaria problemas no seu enquadramento tributário, nomeadamente ao nível das retenções na fonte.
- Relativamente a créditos considerados como irrecuperáveis, ou de difícil recuperação, não é de acolher a possibilidade, prevista na IAS 18, de apenas reconhecer os proveitos até ao montante dos custos recuperáveis especificamente relacionados com esses proveitos. Neste sentido, os proveitos devem continuar, para efeitos fiscais, a ser reconhecidos pelo respectivo valor bruto, total ou nominal, mantendo-se a aplicação dos regimes das provisões para créditos de cobrança duvidosa (artigo 35º do Código do IRC) e dos créditos incobráveis (artigo 39º do Código do IRC).
- As diferenças entre os proveitos tributáveis e os reconhecidos contabilisticamente, tais como outras que decorram de procedimentos contabilísticos adoptados, que produzam resultados contabilísticos que se afastem dos resultados fiscais, deverão ser evidenciados no *dossier fiscal*.

### 3.4.8 – NCRF 21 / IAS 37 – Provisões, Passivos e Activos Contingentes

#### 3.4.8.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço	<b>NCRF 21 – Provisões, Passivos e Activos Contingentes</b>
Classificação: Passivo não corrente	
<b>Conceito, Reconhecimento Inicial e Mensuração Inicial</b>	
<p>1. A NCRF 21 tem por objectivo prescrever a contabilização e divulgação de todas as provisões, activos contingentes e passivos contingentes, com excepção, nomeadamente, daqueles que sejam objecto de regulação específica contida em outras normas.</p> <p>2. Relativamente ao reconhecimento das provisões, esse depende da verificação, cumulativa, das seguintes condições:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou “construtiva” – responsabilidades explícitas assumidas pela empresa) como resultado de um acontecimento passado;</li> <li>▪ Seja provável que venha a ocorrer um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação; e</li> <li>▪ Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.</li> </ul> <p>3. A quantia reconhecida como uma provisão, deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, que deverá ter em consideração os riscos e incertezas que rodeiam o acontecimento passado. Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia da provisão deve ser o valor presente desse dispêndio:</p> <p>3.1 A taxa de desconto deve reflectir as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo. A taxa não deve reflectir riscos e incertezas relativamente aos quais as estimativas dos fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados</p> <p>4. Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação presente, devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão. No entanto, não deverá ser reconhecida uma provisão para perdas operacionais futuras.</p>	
<b>Mensuração Subsequente</b>	
<p>As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente.</p> <p>Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.</p>	
<b>Observações</b>	
<p><u>Provisão</u>: É um passivo de ocorrência ou quantia incertas. Deve ser reconhecida quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou “construtiva” – responsabilidades explícitas assumidas pela empresa) como resultado de um acontecimento passado;</li> <li>▪ Seja provável que venha a ocorrer um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação; e</li> <li>▪ Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.</li> </ul> <p><u>Activos contingentes</u>: Possíveis activos provenientes de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não, de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente sob o controlo da empresa. Quando um influxo de benefícios económicos, associado ao activo, seja provável, deverá ser divulgado nas notas às demonstrações financeiras.</p> <p><u>Passivo contingente</u>: - Uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não, de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente sob o controlo da empresa; ou</p>	

- Uma obrigação presente, que decorre de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

- Não é provável que seja necessário um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou
- A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

#### 3.4.8.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

##### **NCRF 21 – Provisões, Passivos e Activos Contingentes**

- No que respeita ao reconhecimento de provisões ou de passivos contingentes, apenas devem ser fiscalmente aceites os custos que tenham sido contabilizados no exercício respectivo ou em exercícios anteriores, desde que, no último caso, seja assegurada a não múltipla dedução dos mesmos custos.
- No entanto, os custos de provisões que tenham sido contabilizadas inicialmente pelo valor presente ou actual e que sejam posteriormente reconhecidas contabilisticamente como gastos com juros, deverão continuar a estar sujeitos ao regime das provisões.
- O Código do IRC, deve conter uma lista exhaustiva das provisões fiscalmente aceites, bem como das condições da sua constituição, o que inclui as provisões estabelecidas pelo Banco de Portugal e pelo Instituto de Seguros de Portugal, ainda que excluídas do âmbito da IAS 37 (por exemplo as decorrentes da correcção de activos), que serão dedutíveis para efeitos fiscais relativamente às entidades sujeitas à sua respectiva supervisão.
- Relativamente aos passivos contingentes, devem ser mantidos os passivos que actualmente são relevantes para efeitos fiscais, a saber:
  - Os *encargos derivados com processos judiciais em curso* ( cf artº 34º, nº 1, al. c) do Código do IRC);
  - A *provisão para custos com garantias* (cf parágrafos 10 a 12 da Circular nº 5/90, de 17 de Janeiro, da DGCI); e
  - A possibilidade de tratamento como receita antecipada, prevista no nº 5 do artº 19º do Código do IRC.



### 3.4.9 – NCRF 22 / IAS 20 – Contabilização dos Subsídios do Governo

#### 3.4.9.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço e Demonstração de Resultados	<b>NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo</b>
<b>Conceito</b>	
<p>Subsídios do Governo são auxílios governamentais, na forma de transferência de recursos para uma empresa, em troca do cumprimento de certas condições relacionadas com as suas actividades operacionais.</p> <p>Existem dois tipos de subsídios:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Subsídios relacionados com activos</u> – aqueles cuja condição primordial é a da empresa que a eles se propõe comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos de longo prazo;</li> <li>2. <u>Subsídios relacionados com rendimentos</u> – todos os que não sejam relacionados com activos.</li> </ol>	
<b>Reconhecimento Inicial</b>	
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Os subsídios do governo, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que: <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1. A empresa cumprirá as condições a eles associadas; e</li> <li>1.2. Os subsídios serão recebidos.</li> </ol> </li> <li>2. No caso de se tratar de um subsídio relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor, menos custos no ponto de venda estimados, então: <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1. Caso se trate de um subsídio não condicional, então deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne receptível;</li> <li>2.2. Caso seja um subsídio condicional, uma empresa deve reconhecê-lo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do governo.</li> </ol> </li> </ol>	
<b>Elementos da Mensuração</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Caso se trate de um activo monetário, o custo será o seu valor.</li> <li>- Caso tome a forma de transferência de um activo não monetário (ex: terrenos para uso da empresa), por princípio dever-se-à avaliar o justo valor do mesmo e contabilizar a operação a esse justo valor. Poder-se-à, contudo, registar a operação por uma quantia nominal.</li> </ul>	
<b>Mensuração</b>	
<p>Consoante o tipo de subsídio, será mensurado da forma seguinte:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Subsídio relacionado com activos</u>: <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1. Escriturado como rendimento diferido, compensando as depreciações do activo.</li> <li>1.2. Deduzindo ao valor do activo, o valor do subsídio, escriturando o primeiro pelo valor da diferença.</li> </ol> </li> <li>2. <u>Subsídio relacionado com rendimentos</u>: deve ser reconhecido como rendimento durante os períodos necessários para balanceá-lo com os custos relacionados que se pretende que compense, numa base sistemática. Na demonstração dos resultados, pode figurar como rendimento ou abatimento ao valor das depreciações. Não devem ser directamente creditados ao capital próprio.</li> </ol>	

<b>Subsídios que passem a ser Reembolsáveis</b>
<p>Um subsídio do governo que passe a ser reembolsável, deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística, sendo o registo efectuado da seguinte forma:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. O reembolso de um <u>subsídio relacionado com um activo</u> deve ser registado aumentando a quantia escriturada do activo ou reduzindo o saldo do rendimento diferido pela quantia reembolsável. A depreciação adicional acumulada que teria sido reconhecida até à data como um gasto na ausência do subsídio, deve ser imediatamente reconhecida como um gasto.</li> <li>2. Reembolso do <u>subsídio relacionado com rendimentos</u>, será reconhecido: <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1. Em contrapartida de qualquer crédito registado com respeito ao subsídio;</li> <li>2.2. Imediatamente como gasto, na medida em que exceda tal crédito, ou quando tal não exista.</li> </ol> </li> </ol>
<b>Observações</b>
<p>Um subsídio do governo que se torne recebível como <u>compensação por gastos ou perdas já incorridos</u>, ou com a finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer futuro custo relacionado, deve ser reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível.</p>

### 3.4.9.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

<b>NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deve ser mantido o regime fiscal aplicável aos subsídios e subvenções, contemplado no Código do IRC.</li> <li>• O regime fiscal aplicável em sede de IRC, está previsto nos artigos 20º e 22º do respectivo Código, com regras de tributação diferentes consoante se trate de subsídios destinados à exploração ou não.</li> <li>• <u>Subsídios destinados à exploração</u> (relacionados com resultados): estão sujeitos a tributação em IRC, no exercício a que respeita ( cf. Artº 20º, nº 1, alínea h) do Código do IRC); não há necessidade de efectuar correcções em ordem ao apuramento do lucro tributável.</li> <li>• <u>Subsídios não destinados à exploração</u>: o Código do IRC estabelece, nos termos do seu artº 22º, nº 1, al. a) e b), regras de tributação diferenciadas para os que dizem respeito a elementos do activo imobilizado amortizáveis e para os que não respeitarem a esse tipo de elementos. <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Subsídios relacionados com activos amortizáveis</u>: devem ser incluídos no lucro tributável durante o período de vida útil dos activos a que se destina, na proporção das amortizações calculadas sobre o valor de aquisição, tendo em conta as quotas mínimas de amortização.</li> <li>- <u>Subsídios relacionados com activos não amortizáveis</u>: o regime fiscal aplicável é diferente consoante os respectivos elementos sejam ou não alienáveis. <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>activos alienáveis</u>: os subsídios deverão ser incluídos no lucro tributável durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento.</li> <li>- <u>activos não alienáveis</u>: deverão ser incluídos no lucro tributável em fracções iguais durante o período em que, por força do contrato ou da lei ao abrigo dos quais foram concedidos, os bens não sejam alienáveis.</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>• Deverá ser clarificado qual o regime fiscal aplicável aos subsídios que tenham por objectivo conceder um apoio financeiro imediato a empresas em dificuldade.</li> </ul>

### 3.4.10 – NCRF 27 / IAS 32, 39 – Instrumentos Financeiros

#### 3.4.10.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço	<b>NCRF 27 – Instrumentos Financeiros</b>
Classificação: Activo	
<b>Conceito</b>	
Um <u>instrumento financeiro</u> é qualquer contrato que dê origem a um <u>activo financeiro</u> de uma entidade e a um <u>passivo financeiro</u> ou <u>instrumento de capital próprio</u> de outra entidade.	
<b>Definição</b>	
Um activo financeiro é qualquer activo que seja:	
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dinheiro;</li> <li>2. Um instrumento de capital próprio de uma outra entidade; ou</li> <li>3. Um direito contratual: <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1. De receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade; ou</li> <li>3.2. De trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade; ou</li> </ol> </li> <li>4. Contrato que será/poderá ser liquidado em instrumentos de capital próprio da entidade e que seja: <ol style="list-style-type: none"> <li>4.1. Um não derivado para o qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a receber um nº variável de instrumentos de capital próprio da entidade (ex: obrigações convertíveis); ou</li> <li>4.2. Um derivado que será ou poderá ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro, por um nº fixo dos instrumentos de capital próprio da própria entidade (ex: opções “exóticas” de compra de acções).</li> </ol> </li> </ol>	
<b>Reconhecimento</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Uma entidade deve reconhecer um activo financeiro (ou passivo financeiro), quando se assume como parte em cláusulas contratuais inerentes à definição de instrumentos financeiros.</li> <li>▪ A norma distingue <u>quatro categorias de activos</u>: <ol style="list-style-type: none"> <li>1- Activos financeiros (ou passivos financeiros) pelo justo valor, por via de resultados. Inclui os <u>activos detidos para negociação</u>, ou que no momento inicial sejam integrados nesta categoria. Não deve incluir os investimentos em instrumentos de capital próprio que não tenham um preço cotado no mercado activo e cujo justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade;</li> <li>2- <u>Investimentos detidos até à maturidade</u>, onde se incluem os activos financeiros não derivados com pagamentos fixados ou determináveis e maturidade fixada, que uma entidade tenha a intenção e a capacidade de deter até à maturidade e que não sejam empréstimos concedidos e contas a receber nem sejam classificados numa das outras duas categorias;</li> <li>3- <u>Empréstimos concedidos e contas a receber</u>, que inclui os activos financeiros não derivados com pagamentos fixados ou determináveis e que não sejam cotados num mercado activo;</li> <li>4- <u>Activos disponíveis para venda, não incluídos nas categorias anteriores</u> e que integra os activos financeiros não derivados.</li> </ol> </li> </ul>	

<b>Mensuração</b>
<p>- Nos termos da norma, são mensurados pelo <u>justo valor</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- os instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor por via de resultados; neste caso, os ganhos ou perdas resultantes devem ser reconhecidos em resultados;</li> <li>- os activos financeiros disponíveis para venda; neste caso, os ganhos ou perdas são reconhecidos directamente no capital próprio.</li> </ul> <p>- Aquando do respectivo <u>desreconhecimento</u>, deve ser reconhecida nos resultados a totalidade da diferença entre a quantia escriturada e a soma da retribuição recebida e qualquer ganho ou perda cumulativo, que tenha sido reconhecido directamente no capital próprio.</p> <p>- Os investimentos detidos até à maturidade e os empréstimos concedidos e contas a receber, são mensurados pelo modelo do <u>custo amortizado</u>, usando o método do juro efectivo, cujo cálculo integra todas as comissões recebidas entre as partes contratantes, custos de transacção, bem como todos os prémios ou descontos.</p>
<b>Operações de Cobertura</b>
<p>A norma elenca três tipos de relacionamento de cobertura:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Cobertura de justo valor;</li> <li>(ii) Cobertura de fluxo de Caixa; e</li> <li>(iii) Cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira.</li> </ul> <p>A aplicação das regras específicas da contabilidade de cobertura, depende da verificação de várias condições, designadamente a existência de documentação formal desse relacionamento e a mesma ser altamente eficaz.</p> <p>No caso da cobertura pelo justo valor, os ganhos ou perdas, quer do instrumento de cobertura quer do <i>item</i> coberto, devem ser reconhecidos nos resultados.</p> <p>Nos outros dois casos, a parte do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura que seja determinada como uma cobertura eficaz, deve ser reconhecida directamente no capital próprio, enquanto a parcela restante deve ser reconhecida nos resultados.</p>
<b>Desreconhecimento</b>
<p>O activo financeiro deverá ser <u>desreconhecido</u> quando, e apenas quando:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do activo financeiro expiram;</li> <li>2. O activo financeiro for transferido, ou seja, for transferido o direito contratual de receber os fluxos de caixa, ou seja assumida uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais destinatários num acordo que satisfaça determinadas condições;</li> <li>3. A transferência seja qualificada para desreconhecimento, isto é, se todos os riscos e vantagens da propriedade do activo financeiro forem transferidos ou se o activo financeiro não for controlado pela entidade, entendendo-se como controlo, a capacidade de dispor (vender) do activo.</li> </ol>
<b>Imparidade</b>
<p>A norma estabelece que uma entidade deve avaliar à data do balanço a existência, ou não, de provas objectivas de que um activo ou grupo de activos financeiros se encontra em <u>situação de imparidade</u>, devendo reconhecer a respectiva quantia em resultados</p>
<b>Observações</b>
<p><u>Derivado</u>: Instrumento financeiro ou outro contrato, com todas as três características seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- O seu valor altera-se em face da alteração de uma taxa de juro específica, de um preço de um instrumento financeiro, de uma mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, notação ou índice de crédito, ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato (denominada subjacente);</li> </ul>

- Não é necessário qualquer investimento líquido inicial que seja inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos factores de mercado; e
- É liquidado numa data futura.

#### 3.4.10.2 – Entendimentos da Administração Fiscal

##### **NCRF 27 – Instrumentos Financeiros**

- O regime do artº 78º do Código do IRC, deverá ser alterado<sup>25</sup> no sentido de:
- Relativamente às operações de justo valor, independentemente de serem ou não realizadas em mercado regulamentado, prever que os activos cobertos sejam contabilizados pelo respectivo justo valor;
- Se manter o regime de diferimento dos ganhos ou perdas, no caso de cobertura de fluxo de caixa e no caso de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, mas sem a restrição temporal;
- No caso específico de cobertura de risco cambial, um activo ou passivo financeiro não derivado pode ser designado como um instrumento de cobertura.
- Acolhimento fiscal dos critérios contabilísticos de reconhecimento e desreconhecimento.
- Aceitação fiscal do modelo do justo valor apenas quando reflectido em resultados:
- Afastamento, porém, em relação a partes de capital em sociedades que atinjam ou ultrapassem 5% do capital social;
- Afastamento, igualmente, da aceitação da dedução fiscal (até à respectiva realização) das perdas registadas em instrumentos de capital próprio que não estejam admitidos à negociação em mercado regulamentado,
- Aceitação fiscal do método do custo amortizado, conforme resulta da aplicação da norma.
- Neutralizar, fiscalmente, a aplicação do modelo do justo valor quando reflectido em capitais próprios, sendo relevado quando realizado (momento em que, contabilisticamente, afecta os resultados).
- Reequacionar as regras fiscais relativas a provisões (ajustamentos) para créditos de cobrança duvidosa e a créditos incobráveis que se admite serem demasiado restritivas.

---

<sup>25</sup> Revogado pelo DL 159/2009 de 13 de Julho, que alterou e eliminou vários artigos do Código do IRC.

### 3.4.11 – **Goodwill**: NCRF 6, 12, 13, 14 e 15 / IAS 27, 28, 31, 36 e 38

#### 3.4.11.1 – Regime Contabilístico

Natureza: Balanço	<b><u>Goodwill</u></b>
Classificação: Activo não corrente	
<b><u>Conceito</u></b>	
<ol style="list-style-type: none"> <li><i>Goodwill</i> é um activo não monetário, sem substância física, que consiste em benefícios económicos futuros, resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.</li> <li>Intimamente relacionado com o conceito de <i>goodwill</i>, estão os conceitos de controlo e poder societário, pelo que o âmbito de aplicação deste conceito e sua divulgação nas demonstrações financeiras se aplica às seguintes situações: <ol style="list-style-type: none"> <li>Divulgação explícita (NCRF 14 – Concentração de Actividades Empresariais / Consolidação)</li> <li>Divulgação implícita (NCRF 13 – Participações Financeiras em Associadas)</li> </ol> </li> </ol>	
<b><u>Reconhecimento Inicial</u></b>	
<p>O <i>goodwill</i> deve ser reconhecido na data da aquisição do activo se e apenas se:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>For provável que benefícios económicos futuros resultantes de activos, que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos, venham a fluir para a entidade.</li> </ul>	
<b><u>Mensuração Inicial</u></b>	
<p>O <u>valor do <i>goodwill</i></u> é reportado à data de aquisição e calculado da seguinte forma:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Custo de aquisição ..... (+) _____</li> <li>Custos atribuíveis à concentração de actividades empresariais ..... (+) _____</li> <li>Justo valor da adquirida na data de aquisição ..... (-) _____ <ol style="list-style-type: none"> <li>Capital próprio da adquirida à data da aquisição ..... (+) _____ (% Part)</li> <li>Valor escriturado dos activos adquiridos - justo valor ..... (+) _____ (% Part)</li> <li>Valor escriturado dos passivos adquiridos - justo valor ..... (-) _____ (% Part)</li> <li>Ajustamento fiscal (activos/passivos impostos diferidos) (+/-) _____ (% Part)</li> </ol> </li> </ol> <p><i>Os activos/passivos por impostos diferidos, resultam da alteração da valorização dos activos e passivos adquiridos e identificáveis, que passaram a estar escriturados ao justo valor, estando, portanto, numa base diferente que a base fiscal</i></p> <p>Se <i>goodwill</i> for negativo, deverão ser tomadas as seguintes medidas até se tornar = 0:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Reavaliar a identificação e mensuração dos activos líquidos adquiridos;</li> <li>Reconhecer de imediato nos resultados qualquer excesso remanescente após a reavaliação.</li> </ol>	
<b><u>Mensuração Subsequente</u></b>	
<ol style="list-style-type: none"> <li>Custo menos qualquer perda por imparidade acumulada. Esta perda por imparidade não poderá ser revertida.</li> <li>O <i>goodwill</i> não pode ser amortizado.</li> </ol>	
<b><u>Observações</u></b>	
<p>O <u><i>goodwill</i> gerado internamente</u> não é reconhecido como um activo, por não ser identificável. Corresponde a dispêndios incorridos para gerar benefícios económicos futuros, que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos, e que não cumprem os critérios de reconhecimento dos activos intangíveis.</p> <p>O seu custo não pode ser mensurado com fiabilidade.</p>	

**Comentário:**

Da análise das normas apresentadas, configura-se que a adopção das normas internacionais de contabilidade poderá ter um impacto significativo nos resultados contabilísticos e, consequentemente, nos resultados fiscais.

Assim, a única forma de salvaguardar o nível adequado de receitas fiscais, será a alteração profunda do Código do IRC já introduzida e, concomitantemente, um alargamento substancial das correcções fiscais, leia-se Quadro 07 da Declaração Modelo 22 de IRC.

### **3.5 – Principais Impactos da Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade nas Sociedades com Acções Cotadas na Euronext Lisbon**

Para tentar identificar os principais impactos decorrentes da transição para as Normas Internacionais de Contabilidade, a análise seguinte foi efectuada a partir de dados extraídos dos relatórios e contas semestrais, referentes a 30/06/2005, apresentados pelas sociedades com acções admitidas à negociação no mercado regulamentado da Euronext Lisbon. As contas semestrais em causa, apresentam informação sobre os balanços de abertura (01/01/2004) e o impacto na demonstração de resultados reportados a 31/12/2004.<sup>26</sup>

Desde logo, a análise apresenta algumas limitações: - em primeiro lugar baseia-se em contas consolidadas, pelo que não só incorpora alterações ao nível de activos, passivos, réditos e gastos da empresa-mãe, mas também de todas as empresas integrantes do perímetro de consolidação, muitas delas localizadas fora do território nacional. Assim, qualquer impacto da transição, não implica necessariamente impacto ao nível da tributação nacional.

Por outro lado, deve ter-se em consideração que os impactos da aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, são directamente proporcionais ao afastamento que decorre das normas nacionais face ao normativo internacional. Quer isto dizer, que há impactos diferenciados entre empresas que aplicam o POC e empresas que aplicam outras normas contabilísticas sectoriais, como é o caso do sector bancário.

A amostra não inclui qualquer empresa de seguros, visto que, presentemente, não existe qualquer empresa deste ramo com acções admitidas à negociação na Euronext Lisbon.

- A análise centra-se no impacto ao nível do capital próprio e no resultado líquido consolidado das sociedades emitentes de acções admitidas à negociação no mercado de cotações oficiais do Euronext Lisbon.
- Em termos globais, a mudança de referencial contabilístico em 1 de Janeiro de 2004, data de referência do balanço de abertura, traduziu-se numa **redução dos capitais próprios**, menos 2.969 milhões de euros (cerca de - 10, 29%).
- Os efeitos não são lineares, já que 35% das sociedades reflectiram um efeito positivo no capital próprio, mas o sector bancário, correspondente a 13% das sociedades

---

<sup>26</sup> *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 200*, (Dez.º/2006), Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral dos Impostos . Relatório do Grupo de Trabalho criado por despacho de 23 de Janeiro de 2006 do SEAF



cotadas, foi responsável por 43,7% do total do impacto negativo nos capitais próprios globais verificados, sendo que em todas as entidades do sector bancário se verificou redução do capital próprio.

- O impacto negativo mais significativo nos capitais próprios, registou-se nos benefícios aos trabalhadores, atenuado pelo impacto positivo dos impostos diferidos. Esta foi sem dúvida a componente mais responsável pelos impactos verificados na transição, motivados pela alteração dos pressupostos actuariais e do reconhecimento, pela primeira vez, de responsabilidades com cuidados médicos pós-emprego.
- Verificou-se uma redução dos activos intangíveis em quase todas as sociedades, por não satisfazerem as definições contidas na NCRF 6 / IAS 38.
- Nos activos fixos tangíveis, verificou-se, igualmente, uma depreciação, não havendo, no entanto, um comportamento uniforme, já que 14 sociedades apresentaram um impacto negativo, das quais uma, do sector eléctrico absorveu o impacto positivo apresentado por 18 sociedades. Os impactos positivos decorrem sobretudo da faculdade, conferida pela IFRS 1, de as entidades procederem a uma reavaliação extraordinária dos activos, na data da transição. Quanto à componente negativa, tal fica a dever-se, sobretudo, à aplicação dos testes de imparidade.
- Os resultados revelam ainda que as componentes da imparidade e dos custos diferidos, afectaram negativamente o capital próprio, enquanto que o goodwill (verificado em 33,33% das sociedades), levou a um aumento do capital próprio.
- Verificou-se, também, um decréscimo no capital próprio motivado pelo reconhecimento das gratificações a trabalhadores e da remuneração variável em acções.
- Quanto às provisões, houve um impacto global positivo, correspondente à redução das mesmas.

Na análise da Demonstração dos Resultados referente a 31/12/2004, foi possível verificar que os ajustamentos relacionados com a adopção de princípios e políticas contabilísticas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade tiveram um **efeito negativo no resultado líquido global** de menos 209 milhões de euros (cerca de – 5,82%).

No entanto, tal resultado não é uniforme, já que em 17 sociedades os resultados líquidos diminuíram em 751 milhões de euros (dos quais 52,9% correspondem a uma só empresa), enquanto que em 28 sociedades o impacto foi positivo, representando 542 milhões de euros.

#### 4 - **CONCLUSÃO**

A adopção das Normas Internacionais de Contabilidade, bem como do Sistema de Normalização Contabilística, implicará:<sup>27</sup>

- Alterações significativas no Código do IRC, entretanto já aprovadas pelo DL 159/2009, com vista ao acolhimento do novo normativo;
- Um aumento dos ajustamentos na transição do resultado contabilístico para o resultado fiscal;
- Um cuidado acrescido na apreciação das normas que vão sendo aprovadas pelo IASB, pois poderão ter impacto no resultado contabilístico;
- Um potencial aumento do risco de conflituosidade, face ao incremento dos juízos de valor insertos no novo modelo contabilístico;

Este novo modelo contabilístico, segundo alguns analistas, poderá vir a criar alguns focos de tensão, a vários níveis, mas que se espera sejam ultrapassados.

Em termos conceptuais, denota-se algum “confronto” entre a concepção de norma enquanto prática comumente entendida e aceite e a da norma vinculativa, autoritariamente imposta. *Conceptualmente*, a norma contabilística apresenta-se mais como uma opção de aceitação unânime, voluntária e determinada por organismo adequado e autónomo, de forma a que as suas opções sejam consensuais e não uma norma jurídico-vinculativa, autoritariamente imposta.

Quer isto dizer que o que é proposto pelo SNC é que os princípios, em vez de serem os definidos pelas entidades intervenientes no processo, sejam os constantes das Normas Internacionais de Contabilidade; até hoje, o sistema vigente tinha presente a intervenção das entidades reguladoras na definição de normas, conceitos e objectivos, o que introduzia objectividade na sua aplicação por parte dos profissionais com intervenção na área da contabilidade.

A nível *metodológico*, existe alguma tensão, porque no enquadramento da norma, esta deve ser construída no âmbito de um movimento auto-regulador, sendo estranhas quaisquer

---

<sup>27</sup> CRAVO, Domingos, II Conferência Internacional “Novas Tendências da Tributação das Sociedades”, Revista da CTOC, nº 97, Abril de 2008.

iniciativas de regulação pela via autoritária. Ao nível das Comissões de Normalização Contabilística, quer portuguesa, quer comunitária, não fará sentido ter que ver as suas decisões homologadas por entidades ministeriais. As decisões de normalização deverão ser tomadas pelos operadores profissionais, no âmbito das práticas de trabalho comumente aceites.

Finalmente a nível *instrumental*, verifica-se algum atrito, cuja resolução depende da verificação da real natureza das normas contabilísticas, se constituem verdadeiras regras ou se, como tudo indica, se aproximam de princípios.

Estas três áreas de análise das normas, onde se verifica alguma forma de tensão latente, podem originar conflitos institucionais e alguns problemas entre Administração Fiscal, Empresas e Profissionais da Contabilidade, pelo que deverão definir-se, claramente, os diversos campos de acção.

Por um lado existe a contabilidade, por outro a fiscalidade e será legítimo que a Administração Fiscal adapte os resultados decorrentes da contabilidade, mas tal não significa que a possa instrumentalizar. O campo da contabilidade deve ser definido numa óptica de auto-regulação e o campo da fiscalidade é definido pela Administração Fiscal no âmbito das normas emanadas pelo legislador fiscal.

Será essencial, portanto, estabelecer um novo paradigma relacional entre a contabilidade e a fiscalidade, sabendo que cada um tem a sua área de actuação demarcada!

A realidade que temos hoje, com a globalização, é a necessidade premente da informação a nível mundial ser comparável e compreensível e nenhum problema existiria se os critérios para determinar o resultado contabilístico e o resultado fiscal fossem os mesmos.

Mas a relação entre resultado contabilístico e resultado fiscal varia segundo cada país e as normas fiscais condicionam os princípios, os critérios e as práticas contabilísticas.

O processo de harmonização contabilística terá de superar os principais obstáculos das comparações internacionais e só será eficaz se a envolvente económica, cultural e social, estiverem igualmente inseridas num contexto de harmonização, pois a amplitude da contabilidade é universal e a da fiscalidade ainda é nacional.

Aumentou, com tudo isto a necessidade de conciliar, o melhor possível, as regras contabilísticas com as regras fiscais, tendo em conta a dimensão e a forma legal das empresas.

Um dos obstáculos que subsiste, e talvez o principal, relaciona-se com o conceito do justo valor, a que é dada importância significativa nas NIC e também no normativo subjacente ao SNC, mas que, por ser incerto e volátil, para garantir maior certeza aos contribuintes e à Administração fiscal, não deverá ser aplicado à tributação<sup>28</sup>.

Com a adopção das NIC, colocam-se algumas questões, do ponto de vista fiscal:

- Serão os objectivos do IASB e das normas dele emanadas, consistentes com os das Administrações Fiscais?
- Serão os princípios fundamentais subjacentes às NIC adequados do ponto de vista fiscal?

Se fizermos uma retrospectiva das razões da adopção das NIC pela UE e pelos vários Estados Membros:

- Emitidas por uma entidade internacional e independente, que se reestruturou (IASB);
- Relato financeiro moderno e internacional;
- Capacidade de oferecer soluções para dar resposta às necessidades dos investidores;
- Assentes numa estrutura conceptual tecnicamente consistente e de qualidade reconhecida;
- Assentes em princípios, tornando-se menos vulnerável à evolução dinâmica e complexa das transacções, privilegiando a substância das operações em detrimento da sua forma legal;
- Eliminação da necessidade de dupla contabilidade;
- Melhoria da relação com os financiadores (bancos) / melhoria do nível de risco da informação;
- Possibilidade de parcerias estratégicas a partir de informação fiável;
- Melhoria da organização interna pela maior exigência de rigor;

---

<sup>28</sup> ROCHA, António Silva, “Contabilidade e Fiscalidade: passado, presente e futuro”, (Agosto/2007), Revista da CTOC, nº 89.

No caso português:

- A possibilidade de maior internacionalização dos negócios; as nossas demonstrações financeiras não eram percebidas no estrangeiro, até em países menos desenvolvidos que o nosso<sup>29</sup>.

Então, face à “*capacidade das NIC de oferecerem soluções para dar resposta às necessidades dos investidores*”, em resposta à primeira das questões colocadas, afigura-se claro que o objectivo das NIC é assegurar que as demonstrações financeiras de uma entidade, devem pôr ao serviço dos utilizadores dos mercados de capital ou outros (o enfoque está nos investidores), informações que lhes possibilitem tomar as decisões económicas mais adequadas, i.e. “Devo investir nesta empresa, ou não?”. Pode, portanto, ser considerado como um objectivo voltado para o *futuro*.

Isto contrasta com o objectivo de uma Autoridade Fiscal, que tem por finalidade determinar o montante correcto do imposto a pagar por uma empresa e que geralmente está associado ao seu desempenho *passado*.

Assim sendo, uma vez que as Autoridades Fiscais não se preocupam em tomar decisões voltadas para o futuro económico da empresa, da mesma forma que um investidor, que terá de tomar as suas decisões baseadas em desempenhos futuros calculados com base nos indicadores recebidos, é motivo de dúvida se a informação financeira produzida para as necessidades do investidor, possa satisfazer plenamente os requisitos de que necessita.

Como vimos, as NIC podem ser descritas como centradas no investidor. A lógica subjacente consiste, basicamente, no seguinte: se a informação financeira produzida satisfaz as necessidades do investidor, deve também poder, por definição, satisfazer as necessidades de outros utilizadores, mas a questão que se põe é: - Serão os princípios fundamentais subjacentes às IAS/IFRS adequados numa perspectiva fiscal, de cálculo de imposto a pagar?

Esta e outras questões, só terão alguma clarificação depois da entrada em vigor de forma generalizada do SNC e depois das primeiras análises aos problemas surgidos quer na interpretação das normas por parte das empresas, quer na verificação legal por parte da Administração Fiscal. Note-se que estamos perante uma proposta que não se encontra

---

<sup>29</sup> ALVES, Leopoldo, “Impactos da Adopção do Novo Sistema de Normalização Contabilística nas Empresas Nacionais”, (Maio/2008), conferência no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

sustentada em quaisquer estudos que permitam avaliar os seus efeitos colaterais, nem mesmo qual o impacto fiscal da sua adopção.<sup>30</sup>

Antevê-se uma outra questão, que consiste em saber o que acontecerá quando um número significativo de entidades espalhadas por todo o mundo, preparar as suas demonstrações financeiras em conformidade com as NIC.

A este respeito, importa referir que não existe um código de contas nem modelos de demonstrações financeiras harmonizados a nível internacional. Os modelos de demonstrações financeiras dos outros países, são estruturados de forma diferente, ou não existem, porque o legislador não teve essa preocupação, o que na prática vem minorar os objectivos pretendidos com a normalização contabilística a nível internacional. Estão normalizados os conceitos, mas não os modelos de demonstrações financeiras nem os códigos de contas!

Irão as normas ser interpretadas e aplicadas de forma consistente e como é que se assegurará o seu cumprimento?

No sentido de evitar “interpretações criativas” e verificar a correcta aplicação das normas internacionais de contabilidade, foi criado um organismo comunitário – European Enforcement Coordination (EECS),<sup>31</sup> cuja finalidade é:

- Assegurar que as NIC são correctamente aplicadas no espaço comunitário;
- Contribuir para a transparência da informação financeira;
- Verificar a aplicação consistente das NIC, nas vertentes da conformidade entre informação financeira / legislação aplicável e medidas apropriadas em caso de infracção.

Finalmente, depois de apresentado o projecto do SNC, atendendo aos acontecimentos recentes no sistema financeiro, em Portugal e no Mundo, aconselha-se uma meditação profunda sobre a filosofia em que assenta toda a sua estrutura. A liberdade de utilização dada pelas NIC, abre caminhos a poderem gerar-se situações em consonância com a realidade, mas também a outras, completa e intencionalmente falsas. Será necessário encontrar mecanismos que limitem a sua utilização dentro dos limites da razoabilidade, para poderem cumprir com verdade a função de informação da contabilidade.

---

<sup>30</sup> AZEVEDO, Domingues, “SNC – Ameaça ou oportunidade?”, Revista CTOC nº 100, Julho/2008.

<sup>31</sup> FREIRE, Mário - *Os desafios da Aplicação das IAS/IFRS: Enforcement e Equivalência* - (Abril/2008) conferência no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro (ISCAA).

## 5 - **BIBLIOGRAFIA**

- ALVES, Leopoldo, *Impactos da Adopção do Novo Sistema de Normalização Contabilística nas Empresas Nacionais*, (Maio/2008), conferência no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro (ISCAA).
- ANTÃO, Avelino; GONÇALVES, Cristina; SOUSA, Rui; PEREIRA, António; FIGUEIREDO, Amadeu; SISMEIRO, Adelino e FREITAS, Guilhermina - *O Sistema de Normalização Contabilística*, (Novembro 2007), revista nº 92 da CTOC.
- AZEVEDO, Domingues, *SNC – Ameaça ou oportunidade?*, (Julho/2008), revista nº 100 da CTOC.
- BORGES, António; RODRIGUES, José Azevedo, RODRIGUES, José Miguel, *As Novas Demonstrações Financeiras, de Acordo com as NIC*, (Nov./2007), Áreas Editora, Lisboa.
- CRAVO, Domingos, Conferência Internacional - *Novas Tendências da Tributação das Sociedades*, (Abril/2008), revista nº 97 da CTOC.
- FREIRE, Mário - *Os desafios da Aplicação das IAS/IFRS: Enforcement e Equivalência* - (Abril/2008), conferência no ISCAA.
- GUIMARÃES, Joaquim Cunha, - *A Estrutura Conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC*, (Outubro/2007), revista nº 91 da CTOC.
- MORAIS, Isabel; LOURENÇO, Isabel Costa, *Aplicação das Normas do IASB em Portugal*, (Abril/2005), Publisher Team, Lisboa.
- ROCHA, António da Silva, *Harmonização da Contabilidade e do Imposto sobre as Sociedades*, (Setº/2007), Rei dos Livros, Lisboa.
- Centro de Estudos Fiscais da DGCI, *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal nº 200*, (Dezº/2006),
- Comissão de Normalização Contabilística, *Projecto do Sistema de Normalização Contabilística*, (2008)
- Código do IRC, aprovado pelo Dec.Lei 442-B/88, de 30/11, com última actualização através da Lei nº 64-A/2008, de 31.12, Lei do Orçamento do Estado para 2009 e do DL 159/2009 de 13.07.
- Decreto Regulamentar nº 2/90, de 11/01, Regime das Amortizações e Reintegrações.
- Escola Superior de Estudos Industriais e de Gestão (ESEIG-IPP), “*Conclusões do IV Encontro de Contabilidade*” revista nº nº 89 da CTOC (Agosto/2007).
- Jornal Oficial das Comunidades Europeias (JO), de 30.01.2006 e Regulamentos Comunitários publicados após essa data, na sequência do Regulamento nº 1606/2002.
- Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro, Orçamento do Estado para 2007 (DR nº 249, I série).
- Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro, Orçamento do Estado para 2008 (DR nº 251, I série).
- Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, Orçamento do Estado para 2009 (DR nº 252, I série).



- Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de Julho, publicado no DR nº 133, 1ª Série da mesma data, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).
- Decreto-Lei nº 159/2009 de 13 de Julho, publicado no DR nº 133, 1ª Série da mesma data, que aprova as alterações ao Código do IRC com vista à adaptação do mesmo às NIC's e ao SNC.
- Decreto-Lei nº 160/2009 de 13 de Julho, publicado no DR nº 133, 1ª Série da mesma data, que aprova alterações ao funcionamento, estrutura e competências da CNC.